

КУРС ЛЕКЦИЙ

Материал подготовлен с использованием правовых актов
по состоянию на 1 сентября 2015 года

Д.В. ТЮТИН

Об авторе:

Тютин Денис Владимирович, доцент кафедры государственно-правовых дисциплин Приволжского филиала Российского государственного университета правосудия, кандидат юридических наук.

В курсе лекций рассматриваются основные понятия, принципы, институты налогового права. Большое внимание уделяется субъектам налогового права, элементам налогообложения, ответственности за нарушения налогового законодательства, способам защиты прав налогоплательщиков, правовому режиму взимания отдельных налогов (сборов). В качестве примеров практического применения норм налогового права проанализировано значительное число актов высших и региональных судебных органов.

Издание предназначено для студентов, аспирантов, преподавателей юридических вузов и факультетов, стремящихся к углубленному изучению налогового права и судебной практики его применения; может быть полезно работникам налоговых органов, судьям, адвокатам.

В издании учтены нормативные и судебные акты по состоянию на 1 сентября 2015 г.

Программа генерации тестов, входящих в пособие, размещена в свободном доступе на сайте Приволжского филиала Российского государственного университета правосудия в сети Интернет (<http://vrb.raju.ru/>).

ВВЕДЕНИЕ

Налоги как обязательная безвозмездная передача индивидом части имущества на общественные (государственные) нужды в том или ином виде существуют практически со времен возникновения самого общества и государства. Так, по мнению К. Хойзера, поскольку налоги пришли к нам из далекого прошлого, значит, они были всегда, по крайней мере в исторически обозримом времени. Но их формы и обозначения различались между собой в такой степени, что часто трудно решить, идет ли речь о налоге, аренде, участии в доходе или же просто о дани, штрафе или вымогательстве <1>.

<1> Хойзер К. Жертва и налог. От античности до современности // Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир. М., 1992. С. 43.

Любая организация (в том числе государство), нуждающаяся в средствах на свое существование и на решение стоящих перед ней задач, а также имеющая возможность применять принуждение к определенным лицам, в принципе может получать средства с этих лиц и без какой-либо нормативной регламентации. В древних государствах и обществах, а также во времена социальных потрясений процесс сбора средств в пользу власти мог не отличаться от грабежа; победившие народы получали средства в виде военной добычи и дани. С течением времени важную роль в формировании государственных доходов стали играть домены (доходы от использования государственного имущества) и регалии (доходы от государственных монополий).

Многие исторические явления так или иначе были связаны с налогами. Например, как отмечал Л.Н. Гумилев, в XIII в. монголы после Батыев некоторое время не взымали никакой дани, податей, налогов с северных русских княжеств. С южных княжеств (Чернигова, Киева) налоги брали, но русские стали активно переезжать на север: в Тверь, Коломну, Москву, Серпухов, Муром и другие города Залесской Руси. Так все русские традиции вместе с людьми переместились с окраин лесостепи и степи в лесную полосу <2>. Или есть немало примеров, когда после революций новая власть в первое время требовала уплаты налогов, установленных свергнутой властью. Так, в постановлении Национального конвента Франции от 21 сентября 1792 г. было предусмотрено, что неотмененные законы временно остаются в силе; лица, не отпущенные от должности, исполняют свои обязанности; налоги взимаются по-прежнему. В России одним

из первых налоговых документов большевиков после Октябрьской революции стал Декрет СНК РСФСР от 30 ноября 1917 г. "О взимании прямых налогов", пункт 2 которого устанавливал: лица, не внесшие подоходный налог полностью к 20 декабря 1917 г., подлежат, кроме мер, указанных в законе, денежным взысканиям вплоть до конфискации всего имущества. При этом сам подоходный налог был установлен в соответствующем российском законе, принятом в 1916 году <3>. Впрочем, еще Н. Макиавелли, почти 500 лет назад рассуждая об организации власти в завоеванных странах, рекомендовал в первое время не изменять ни законов, ни налогообложения <4>.

<2> Гумилев Л.Н. От Руси до России: Очерки этнической истории. М., 2000. С. 121.

<3> Толкушкин А.В. История налогов в России. М., 2001. С. 189.

<4> Макиавелли Н. Князь / Пер. со старославян. С.М. Рогозина. Мн., 2000. С. 26.

Изначально уплата налогов регламентировалась обычаями. Зачастую власть передавала право сбора налогов частным лицам - откупщикам за определенную долю от собранных средств. Также имело распространение общинное налогообложение, при котором конкретная сумма налогов назначалась властью для общины в целом, а затем перераспределялась самой общиной между ее членами. Постепенно государство вместо натуральных налогов стало вводить денежные, роль налогов в формировании доходов государства увеличивалась; обязанность по уплате налогов стала регулироваться правом и была возложена практически на всех подвластных лиц исходя из их экономических возможностей. Как полагает С.В. Запольский, хотя многие финансовые институты известны обществу очень давно, а некоторые, прежде всего налоги, имманентно связаны с возникновением государства, финансовое право, с тем содержанием термина "право", которое мы имеем в виду сейчас, возникает как юридическая реальность лишь в XX веке. Средневековый и постсредневековый алгоритм финансового регулирования строился не на обязанности субъекта, противостоящего государству, не на его ответственности, но именно на презумпции вины. Не случайно налоги и иные госдоходы в то время именуются повинностями. Как из податей возникают налоги, из княжеской казны - государственный бюджет, из ростовщичества - банковская система, так и из примитивных финансов возникают финансы правовые, основанные на развитом юридическом механизме, почерпнутом или заимствованном из инструментария других отраслей права. Отсюда, очевидно, тяга финансового права к рецепции понятий, категорий, юридических механизмов, прежде всего из гражданского права <5>.

<5> Запольский С.В. Теория финансового права: Научные очерки. М., 2010. С. 102, 103, 138, 139.

Собственно и роль налогов в их современном понимании резко возросла относительно недавно. С.Г. Пепеляев приводит данные, согласно которым налоги как главный источник доходов государственного бюджета не насчитывают и 200 лет <6>. По мнению В.А. Парыгиной и А.А. Тедеева, налоги становятся главным источником государственной казны к началу XVIII века <7>. К. Хойзер высказывается еще более категорично: налоговое государство, т.е. государство, деятельность которого большей частью финансируется за счет налоговых поступлений, есть не что иное, как явление Нового времени, собственно говоря, явление последних 100 лет <8>.

<6> Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2015. С. 28.

<7> Парыгина В.А., Тедеев А.А. Налоговое право: Учебник. М., 2011. С. 37.

<8> Хойзер К. Жертва и налог. От античности до современности // Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир. М., 1992. С. 52.

Причина возрастания роли налогов становится очевидна исходя из сведений, приведенных Л. Фридмэном: по современным стандартам правительство США в прошлые века было достаточно "слабым". Миллионы людей сейчас находятся на правительственном содержании, тогда как в ранние годы существования республики их число было очень невелико <9>. Подобные сведения приводит и венгерский ученый А. Шайо: до середины XIX века никто и представить не мог, что государство будет масштабно и интенсивно брать на себя выполнение социальных задач <10>. Этот процесс продолжается и сейчас: как справедливо полагает И.Г. Левин, государство берет на себя все новые и новые функции, постепенно вытесняя институты общественного регулирования <11>.

<9> Фридмэн Л. Введение в американское право / Пер. с англ. М., 1993. С. 47.

<10> Шайо А. Самоограничение власти (краткий курс конституционализма) / Пер. с венг. М., 2001. С. 40.

<11> Левин И.Г. Креативность законодателя в области налогов: немецкая перспектива // Налоговед.

Таким образом, объем обязанностей государства перед обществом и соответствующие потребности государства в средствах за последние столетия резко возросли. Впрочем, указанные особенности не свойственны исключительно налогам: как обоснованно полагает В.В. Михайлов, в современном мире в целом проявляется тенденция к возрастанию количественных социальных ограничений <12>.

<12> Михайлов В.В. Социальные ограничения: структура и механика подавления человека. М., 2011. С. 57, 60.

В современном государстве основная часть государственных доходов формируется именно от налогов, а отсутствие средств в бюджете современного государства неминуемо приведет к прекращению существования данного государства. В Постановлении Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1997 г. N 21-П (далее - КС РФ) постулируется, что налоги являются важнейшим источником доходов бюджета, за счет которого должны обеспечиваться соблюдение и защита прав и свобод граждан, а также осуществление социальной функции государства (ст. ст. 2 и 7 Конституции РФ). Без поступлений в бюджет налоговых платежей невозможно финансирование предприятий, выполняющих государственный заказ, учреждений здравоохранения, образования, армии, правоохранительных органов и т.д., а, следовательно, также выплат заработной платы работникам бюджетной сферы. Сходная правовая позиция выражена в Определении КС РФ от 7 ноября 2008 г. N 1049-О-О: согласно Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57). По смыслу данной статьи конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы имеет особый, а именно публично-правовой (а не частноправовой), характер, что обусловлено самой природой государства и государственной власти. Налоги, обеспечивая финансовую основу деятельности государства, являются необходимым условием его существования. В иных актах КС РФ (в т.ч. Постановления от 16 июля 2004 г. N 14-П и от 22 июня 2009 г. N 10-П, Определения от 8 ноября 2005 г. N 438-О и от 2 ноября 2011 г. N 1478-О-О) отмечается, что по своей конституционно-правовой природе налоги являются необходимой экономической основой существования и деятельности государства, условием реализации его публичных задач, представляя собой форму отчуждения собственности в целях обеспечения расходов публичной власти. Тем самым они позволяют реализовать социальную, экономическую, правоохранительную и другие функции Российской Федерации как демократического правового социального государства.

В юридической литературе справедливо отмечается, что осуществлять государственную власть можно, только располагая финансовыми средствами. Финансовые средства наделяют государственные органы властью для реализации их целей <13>. Всякая налоговая система, как полагает П. Кирххоф, соразмерна с задачами и полномочиями государства <14>.

<13> Меллингхофф Р. Конституционные аспекты налогового права в Германии // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. М., 2007. С. 39.

<14> Государственное право Германии. М., 1994. Т. 2. С. 141.

Современная Россия определена в ст. 1 Конституции РФ как федеративное государство, вследствие чего учреждено несколько уровней бюджетов. В соответствии со ст. 6 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее - БК РФ) бюджет - форма образования и расходования денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления; бюджетная система Российской Федерации - основанная на экономических отношениях и государственном устройстве Российской Федерации, регулируемая законодательством Российской Федерации совокупность федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов.

В.М. Пушкарёва отмечает, что само слово "бюджет" - английского происхождения, означающее "мешок". Когда палата общин в Англии в XVI - XVII вв. утверждала субсидию королю, то перед окончанием заседания канцлер казначейства (министр финансов) открывал портфель, в котором хранилась бумага с соответствующим законопроектом. Это называлось открытием бюджета, позже название портфеля было перенесено на сам документ. С конца XVII в. бюджетом стал называться документ, содержащий утверждаемый парламентом план доходов и расходов государства <15>.

<15> Пушкарёва В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М., 2003. С. 47, 154.

Как указано в Определении КС РФ от 16 января 2009 г. N 146-О-О, несмотря на то что бюджетная система Российской Федерации является единой, бюджеты разных уровней самостоятельны, а доходы,

расходы и источники финансирования дефицитов бюджетов между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации разграничиваются (ст. ст. 28 - 31 БК РФ).

В настоящее время налоги, а также имеющие значительное сходство с налогами страховые взносы в государственные внебюджетные фонды (ГВБФ) и таможенные пошлины формируют основную часть федерального бюджета России. Сведения о консолидированном бюджете, а также о бюджетах ГВБФ доступны на сайте Минфина России <16>. В ст. 6 БК РФ определено: консолидированный бюджет - свод бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на соответствующей территории (за исключением бюджетов государственных внебюджетных фондов) без учета межбюджетных трансфертов между этими бюджетами. Иными словами, упрощенно консолидированный бюджет можно понимать как те доходы, которые получили публично-правовые образования страны за определенный период. Кроме того, на сайте ФНС России <17> размещен ряд статистических отчетов, в т.ч. отчет по форме N 1-НМ "Начисление и поступление налогов, сборов и иных обязательных платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации".

<16> URL: http://info.minfin.ru/kons_doh.php.

<17> URL: http://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/.

Соответственно, с учетом указанных сведений, за 2014 год консолидированный бюджет РФ и бюджеты ГВБФ в сумме составили 26,37 трлн. руб., при том, что доходы публичных субъектов от налогов, таможенных пошлин и страховых взносов в ГВБФ составили 23,58 трлн. руб., или 89,4 %. Указанные сведения за конкретный год закрепляются в федеральных законах об исполнении федерального бюджета и бюджетов ГВБФ за этот год, которые обычно принимаются в следующем году (например, Федеральные законы от 4 октября 2014 г. N 280-ФЗ "Об исполнении федерального бюджета за 2013 год", от 14 октября 2014 г. N 298-ФЗ "Об исполнении бюджета Пенсионного фонда Российской Федерации за 2013 год", N 296-ФЗ "Об исполнении бюджета Федерального фонда обязательного медицинского страхования за 2013 год", N 297-ФЗ "Об исполнении бюджета Фонда социального страхования Российской Федерации за 2013 год").

Примечательны и сведения, приведенные в Основных направлениях налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов. В частности, в данном документе подтверждено, что налогообложение нефтегазового сектора стабильно обеспечивает около трети совокупных доходов (таблица 3).

В нормативных актах о планируемых бюджетах в принципе могут быть указаны (и до 2007 года указывались, например, в законах о федеральных бюджетах) предполагаемые от конкретных налогов общие суммы поступлений. Однако, как справедливо полагает С.В. Запольский, поступления от налогообложения и иные доходы бюджетной системы являются предметом финансового планирования, но финансово-плановые акты не обладают свойствами правообразующих фактов <18>. Исходя из Постановления КС РФ от 23 апреля 2004 г. N 9-П закон о бюджете создает надлежащие финансовые условия для реализации норм, закрепленных в иных законах, изданных до его принятия. Как таковой он не порождает и не отменяет прав и обязательств. В Постановлении КС РФ от 18 февраля 1997 г. N 3-П сделан вывод, что одно лишь перечисление лицензионных сборов в федеральных бюджетных законах нельзя рассматривать как их установление, поскольку эти законы не содержат существенных элементов налоговых обязательств.

<18> Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. М., 2008. С. 116.

Соответственно, само по себе указание в нормативном правовом акте о планируемом бюджете предполагаемой к получению от конкретного налога суммы никаких обязанностей по его уплате не порождает. Необходим нормативный правовой акт, четко определяющий круг плательщиков, основания возникновения обязанности, ее величину и порядок исполнения. Следует отметить, что в современных законах о федеральных бюджетах (в т.ч. в Федеральном законе от 1 декабря 2014 г. N 384-ФЗ "О федеральном бюджете на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов") указываются не предполагаемые к получению суммы налогов, а, например, прогнозируемый общий объем доходов федерального бюджета на 2016 год в сумме 15,79 трлн. руб., в том числе прогнозируемый объем дополнительных нефтегазовых доходов федерального бюджета в сумме 355,80 млрд. руб. (п. 2 ст. 1).

В ряде случаев основная часть регионального или местного бюджета может формироваться не за счет налогов, а за счет иных поступлений, например перечислений из федерального (регионального) бюджета, доходов от использования публичной собственности. Такая ситуация может иметь место в таких субъектах РФ (муниципальных образованиях), на территории которых незначительно число экономически

активного населения, производственная (предпринимательская) деятельность несущественна либо основной объем налогов подлежит перечислению налогоплательщиками в бюджет иного уровня.

После развала СССР в 1991 г. новая российская власть остро нуждалась в собственных доходах, поскольку их отсутствие означало бы прекращение самой власти и дальнейший развал страны. Кроме продажи государственной собственности и получения займов от зарубежных источников, в конце 1991-го новой властью были приняты собственные законы об отдельных налогах и введены практически все известные в мировой практике налоги. Из принятых в то время законов сохраняет силу, например, Закон Российской Федерации от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации". Следует признать, что основой для многих новых российских законов о налогах послужили нормативные правовые акты, принятые еще в советское время (например, Указ Президиума Верховного Совета СССР от 30 апреля 1943 г. "О подоходном налоге с населения", Закон СССР от 23 апреля 1990 г. N 1443-1 "О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства", Указ Президиума Верховного Совета СССР от 26 января 1981 г. "О местных налогах и сборах", Положение о налоге с оборота, утвержденное Постановлением Совета Министров СССР от 30 июня 1975 г. N 572). Нынешнее право, как заметил Ж.-Л. Бержель, создавалось на основе права вчерашнего дня, так же как право завтрашнего дня будет проистекать из современного <19>. Эту мысль можно отнести и к сегодняшнему российскому праву, имеющему определенную преемственность с советским правом.

<19> Бержель Ж.-Л. Общая теория права / Пер. с фр. М., 2000. С. 196.

В связи с тем что советских образцов налоговых нормативных актов было относительно немного и они не были рассчитаны на новые экономические условия, новое российское налоговое законодательство получилось весьма лаконичным, но не вполне согласованным. Лаконичность данного законодательства можно охарактеризовать французской поговоркой: кто хочет сделать быстро, делает кратко <20>. Является обоснованным мнение Ю.А. Тихомирова: первые налоговые законы принимались столь стремительно, что они по существу несли на себе остатки ведомственных налоговых инструкций <21>.

<20> Кабрияк Р. Кодификации / Пер. с фр. М., 2007. С. 410.

КонсультантПлюс: примечание.

Статья Ю.А. Тихомирова "Теория компетенции" включена в информационный банк согласно публикации - "Журнал российского права", 2000, N 10.

<21> Тихомиров Ю.А. Теория компетенции. М., 2001. С. 24.

Также следует отметить, что новое налоговое законодательство предусматривало непропорционально репрессивные санкции: в соответствии с данными, приведенными С.Г. Пепеляевым, в периоде 1992 - 1998 гг. каждый четвертый бюджетный рубль был штрафным <22>. Кроме того, представляется справедливым мнение Д.М. Щекина: данное законодательство несло на себе отпечаток недоверия государства к предпринимательской деятельности <23>. Впрочем, иной характер нового налогового законодательства был маловероятен, поскольку ст. 153 "Частнопредпринимательская деятельность и коммерческое посредничество" и ст. 154 "Спекуляция" были исключены из УК РСФСР 1960 г. в том же 1991 году, когда данное законодательство и было принято. В то же время считать, что ситуация в настоящее время кардинально изменилась, как представляется, нет оснований. Так, с точки зрения А. Аузана, и в настоящее время в России имеет место презумпция недобросовестности бизнеса <24>.

<22> Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2015. С. 504.

<23> Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права. М., 2007. С. 21.

<24> Аузан А. Экономический анализ права и стратегии государственного регулирования. URL: <http://polit.ru/article/2014/06/20/auzan/>.

В относительно недавнем прошлом в нашей стране существовали налоги (специальный налог и транспортный налог), введенные Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. N 2270 "О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней" (принятым Президентом в период особых полномочий), что в настоящее время было бы невозможно. Кроме того, другим Указом Президента РФ - от 22 декабря 1993 г. N 2268 "О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 году" - субъектам РФ и муниципальным образованиям было дано неограниченное право вводить на

своих территориях дополнительные налоги и сборы, не предусмотренные федеральным законодательством. Также можно отметить, что иногда допускалась "уплата" налогов в неденежных формах (взаимозачетами, товарами и т.д.) по договоренности с органами исполнительной власти (см. Приказ Федеральной дорожной службы РФ от 24 декабря 1998 г. N 504 "О временном порядке погашения задолженности в Федеральный дорожный фонд Российской Федерации").

С 1 января 1999 г. действует часть первая Налогового кодекса РФ (далее - НК РФ), с 1 января 2001 г. - часть вторая, которая периодически дополнялась новыми главами, посвященными конкретным налогам. Ранее действовавшие законы, регламентирующие различные виды налогов, как правило, признавались утратившими силу с момента введения соответствующей главы части второй НК РФ. Последними "обновлениями", действующими с 1 января 2015 г., являются гл. 32 НК РФ "Налог на имущество физических лиц" (в связи с введением которой признан утратившим силу Закон РФ от 9 декабря 1991 г. N 2003-1 "О налогах на имущество физических лиц") и гл. 33 НК РФ "Торговый сбор". Соответственно, формально кодификация российского налогового законодательства завершена, т.к. сейчас все платежи, обозначаемые законодателем как налоги, регламентируются главами второй части НК РФ.

Можно согласиться с Е.В. Пороховым в том, что сегодня каждый человек уже имеет хотя бы самое общее представление о налоге и сможет без труда назвать ряд характеризующих его признаков: обязательность, безвозмездность и безвозвратность, денежный (имущественный) характер, поступление денег в доход государства, необходимость существования для покрытия государственных расходов <25>. В то же время принципиально важным является нормативное определение: под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц, в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований (п. 1 ст. 8 НК РФ).

<25> Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебн. пособие. Алматы, 2001. С. 18.

Российское налоговое законодательство многими воспринимается как чрезвычайно объемное, постоянно изменяющееся, непонятное и несправедливое. Однако следует признать, что предельное упрощение в налоговом праве на сегодняшний день невозможно. Например, можно "сконструировать" современный вариант подушного раскладочного налогообложения для России. Так, по итогам Всероссийской переписи населения 2010 г. в России проживало около 142,9 млн. человек <26>, а исходя из сведений на сайте Минфина России <27>, сумма налогов, таможенных пошлин и страховых взносов в консолидированном бюджете РФ и бюджетах ГВБФ за 2010 год составляла 14,08 трлн. руб. Соответственно, если проигнорировать наличие юридических лиц и осуществить формирование консолидированного бюджета РФ и бюджетов ГВБФ в 2010 г. по налогам (таможенным пошлинам, страховым взносам) только от одного гипотетического подушного налога с универсальных субъектов права - физических лиц, то каждый проживающий на территории России (независимо от возраста, дохода и иных обстоятельств) был бы обязан уплатить за 2010 год около 100 тыс. руб. Подобный расчет за 2014 год дал бы более 160 тыс. руб. на человека в год. Значительное число россиян, скорее всего, оценило бы такой ежегодный "подушный налог" как несправедливый, а данный пример косвенно свидетельствует о существенном переносе в России налогового бремени на юридических лиц.

<26> URL: <http://www.perepis-2010.ru>.

<27> URL: http://info.minfin.ru/kons_doh.php.

Сходный анализ можно обнаружить, например, в работе английского ученого С.Н. Паркинсона: им приводились сведения по 1909 году суммы налогов на душу населения в Великобритании, Франции, США, Германии и Японии. На основании данного анализа данным автором был сделан вывод, что британцы платили больше налогов, чем любой другой народ мира <28>. При этом сама возможность приведенного анализа может быть объяснена тем, что, например, с точки зрения А.А. Тилле <29>, убедительного и непротиворечивого ответа на вопрос, что собой представляет "юридическое лицо", не было и нет (нормы ГК РФ только упоминают, что признается юридическим лицом); при том, что одной из распространенных теорий на эту тему является теория фикции. Упростив проблему, можно утверждать, что юридические лица - всего лишь признаваемая государством возможность конкретных физических лиц (людей), объединив имущество, осуществлять определенную деятельность (в т.ч. предпринимательскую), ограничивая при этом свою персональную ответственность, скрывая свои личности и т.д. В некоторой степени данная точка зрения на юридические лица проявляется в так называемой доктрине "срывания корпоративной вуали" <30>. Данная, изначально зарубежная доктрина, обычно сводится к тому, что в

определенных случаях суд может игнорировать правовую конструкцию рассматриваемого юридического лица (лиц) и, в частности, исходить из того, что права и обязанности в действительности возникли у того лица, которое фактически руководило рассматриваемым юридическим лицом. С этой точки зрения обложение налогами юридических лиц может быть рассмотрено и как уменьшение возможностей соответствующих физических лиц (людей) извлекать блага из результатов деятельности (имущества) подконтрольных им юридических лиц.

<28> Паркинсон С. Закон и доход. М., 1992.

<29> Тилле А.А. Занимательная юриспруденция. М., 2000. С. 152 - 154.

<30> Щекин Д.М. Налоговое право не только в нашей стране, но и во всем мире постепенно деформализуется // Закон. 2013. N 10. С. 21.

При рассмотрении же собственно подушного налогообложения показательна позиция американского судьи и ученого Р.А. Познера: подушный федеральный налог с фиксированной ставкой, взимаемый со всего взрослого населения, станет весьма тяжелым бременем для неимущих, если только он не является очень низким <31>. Тот же подход имеет место и в Постановлении КС РФ от 4 апреля 1996 г. N 9-П: подушное налогообложение не учитывает финансового потенциала различных налогоплательщиков, что при чрезмерно высоком налоге означает взывание существенно большей доли из имущества неимущих или малоимущих граждан и меньшей доли - из имущества более состоятельных граждан. Соответственно, низкий подушный налог государству в настоящее время неинтересен, несмотря на очевидные преимущества в его администрировании; а высокий являлся бы неконституционным (несправедливым).

<31> Познер Р.А. Экономический анализ права. М., 2004. Т. 2. С. 642.

В то же время совершенствование любого простого в исчислении налога, в том числе вариации круга налогоплательщиков, учет способности к уплате налога, снижение налоговой нагрузки на одних субъектов и соответствующее ее увеличение - на других и т.д., приведет в первую очередь к усложнению правил исчисления налога.

Следует отметить, что на практике в России основной объем налогов уплачивают так называемые крупнейшие налогоплательщики - организации, для которых установлены особые правила представления отчетности (п. 3 ст. 80 НК РФ) и учета в налоговых органах (п. 1 ст. 83 НК РФ), но правила исчисления налогов для них в общем те же, что и для прочих налогоплательщиков. В соответствии с современными данными, которые приводит А.В. Брызгалин, в России состоят на учете в специализированных налоговых органах около 2200 крупнейших налогоплательщиков, налоговые отчисления которых составляют порядка 70% всех бюджетных доходов страны <32>. Эти параметры являются относительно стабильными. Исходя из сведений, приведенных Т.В. Шевцовой: в перечне крупнейших налогоплательщиков на 1 сентября 2005 года числилось 2521 предприятие, а доля их в общем объеме начислений по федеральным налогам и сборам по России составляет 77% <33>. В связи с этим представляют интерес данные, в соответствии с которыми 80% федерального бюджета США обеспечивается налогами, взимаемыми с 20% граждан с наиболее высокими доходами <34>.

<32> Из блога А.В. Брызгалина "О налогах и о жизни" // Налоги и финансовое право. 2012. N 2.

<33> ФНС России об администрировании крупнейших налогоплательщиков // Правовые проблемы налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков. М., 2006. С. IX.

<34> Красноперова О.А. Принципы налогообложения как составной элемент налогового механизма // Государство и право. 2012. N 3.

Соответственно, отечественное налоговое законодательство "настроено" в основном на налогообложение бизнеса и на максимально возможное "выключение" из этого процесса физических лиц без статуса индивидуальных предпринимателей (через институты косвенных налогов, налоговых агентов, страховых взносов на работодателей, относительно низкие ставки поимущественных налогов по "нестатусному" имуществу и т.д.), в т.ч. и для того, чтобы минимизировать недовольство и споры граждан с государством по этим вопросам. Одним из значимых обстоятельств является то, что такие физические лица на практике крайне редко привлекаются к штрафной (налоговой, административной, уголовной) ответственности за налоговые правонарушения. В частности, неуплата транспортного (земельного, на имущество) налога физическим лицом, в связи с тем что он исчисляется для налогоплательщиков налоговыми органами с предварительным направлением налогового уведомления, сама по себе никаких санкций штрафного характера не влечет. Как максимум, налог будет принудительно взыскан через суд с относительно небольшими дополнительными процентами - пенями.

Нельзя не признать, что такая отечественная практика дает соответствующие плоды. В том числе основной объем прецедентной налоговой практики в высших судебных органах сформирован именно по результатам рассмотрения споров налоговых органов с бизнесом (как правило, инициированных именно бизнесом). С учетом данных судебной статистики за 2014 год (форма N 2 - Отчет о работе судов общей юрисдикции по рассмотрению гражданских дел по первой инстанции), размещенной на сайте Судебного департамента при ВС РФ <35>, те дела, которые могут быть охарактеризованы именно как споры (т.е. свободно инициируемые гражданами требования о признании незаконными ненормативных правовых актов налоговых органов (действий, бездействия их должностных лиц), обозначенные в отчете как иски физических лиц к налоговым органам), разрешены следующим образом: рассмотрено с вынесением решения - 3304; в том числе с удовлетворением требования - 2778 (84%). Для такой большой страны, как Россия, эти цифры ничтожно малы. Одновременно эти обстоятельства означают, что попытки усиления реального налогового бремени физических лиц должны быть очень серьезно продуманы. Во всяком случае, очевидно, что резкие изменения в этой сфере могут вызвать существенное недовольство и даже противодействие.

<35> URL: <http://www.cdep.ru>.

Минимально возможное прямое участие граждан без статуса индивидуального предпринимателя в формировании государственных доходов, как представляется, имеет в нашей стране относительно недавние исторические корни. Так, по сведениям, обобщенным С.Г. Пепеляевым, в советское время долгое время считалось, что платежи населения формируют лишь 8 - 9% доходов государственного бюджета (принимались во внимание лишь прямые налоги, существование косвенных налогов на доходы населения отрицалось), а расходы бюджета только на социальные нужды составляли 30 - 40%. Поэтому вопрос об общественном контроле расходования сумм собранных с населения налогов отпадал как бы сам собой <36>.

<36> Пепеляев С.Г., Сосновский С.А. Налогообложение доходов и прибыли. М., 2015. С. 9.

По рассматриваемым причинам в предвыборных программах российских политиков практически никогда не затрагивается тема налогов - она не настолько интересна большинству россиян-избирателей. В тех же странах, где налоги непосредственно затрагивают среднестатистического гражданина, налоговая тематика на выборах - обычное дело. Справедливым представляется мнение Р. Меллингхоффа о том, что многочисленные задачи, которые должно решать государство, и обещания политиков гражданам по обеспечению все больших благ могут быть профинансированы только за счет более высокого обременения налогами и сборами <37>. Впрочем, в научных исследованиях отмечается то, что и в современных демократических странах во время предвыборных кампаний вполне могут иметь место элементы популизма и демагогии <38>. Например, известен факт, что 41-й Президент США Джордж Буш (старший) изменил своему предвыборному обещанию "нет новым налогам" и после избрания провел увеличение налогов через Конгресс, что стало одной из причин резкого спада его рейтинга, и Буш проиграл на выборах 1992 года <39>.

<37> Меллингхофф Р. Конституционные аспекты налогового права в Германии // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. М., 2007. С. 40.

<38> Марченко М.Н. Демократия как атрибут правового государства и ее изъяны // Государство и право. 2014. N 5. С. 21.

<39> URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Буш,_Джордж_Герберт_Уокер.

Сложность же современного права, в частности налогового, вполне объяснима. Так, А.В. Малько обоснованно полагает: чем совершеннее право, тем дифференцированнее оно регламентирует конкретные вопросы общественной жизни <40>. А.А. Иванов приводит сведения о том, что еще в 20-е годы прошлого века говорили, что вместо толстых томов надо оставить тоненькие книжечки кодексов, которые все рабочие будут понимать и применять. Это утопия: простыми и примитивными могут быть только нормы, касающиеся самых понятных и простых отношений <41>. С этой точки зрения на сегодняшний день невозможно установить ни простейший в исчислении единый подушный налог, ни единое наказание за все возможные правонарушения и преступления. И в том и в другом случае правовое регулирование, очевидно, будет простым и понятным, но несправедливым. Применительно к судебной процедуре подобный подход с сарказмом описывает американский ученый Р. Эпстин: если простота - единственная цель правовой системы, то мне в голову приходят только два правила для определения исхода судебного процесса, соответствующие критерию предельной простоты. Согласно первому истец

всегда побеждает. Если это правило вам не нравится, есть другое - ответчик всегда побеждает <42>.

<40> Проблемы теории государства и права: Учебн. пособие / Под ред. М.Н. Марченко. М., 2001. С. 392.

<41> Иванов А.А. Государство рискует лишиться крупных активов // Коммерсантъ 2012. N 139. URL: <http://www.kommersant.ru/doc/1991007>.

<42> Правила жизни Ричарда Эпстина. URL: <http://pravo.ru/story/view/104229/>.

Кроме того, если рассматривать право как прагматическую модель (т.е., по терминологии Д.М. Жилина, как модель, под которую "подгоняется" реальность), является актуальным мнение данного автора: требования адекватности и экономичности, предъявляемые к одной и той же модели, изначально противоречат друг другу. Поскольку качество любого объекта проявляется во множестве свойств, которые взаимосвязаны между собой, адекватная модель должна отражать как можно больше свойств. Однако чем больше свойств отражает модель, тем она сложнее, а значит, тем труднее с ней работать, то есть тем менее она экономична <43>. Соответственно, лаконичность современного налогового права, как модели поведения налогоплательщиков и налоговых органов отвечала бы требованию экономичности, но не требованию адекватности (справедливости).

<43> Жилин Д.М. Теория систем: опыт построения курса. М., 2007. С. 30 - 32.

Однако должен иметь место и разумный предел совершенствования через усложнение. Английские ученые Д. Вильямс и Дж. Морс считают, что "определенность требует правил, которые можно понять... "Эта мысль, - пишут они, - приводит нас к одному из парадоксов налога. Чем проще правила, тем менее они справедливы (потому что игнорируют реально существующие различия). Но чем более они справедливы, тем более они сложны. Чем они сложнее, тем их труднее понять и претворять в жизнь, поэтому они менее определены и, следовательно, как можно утверждать, опять-таки менее справедливы" <44>. Русский философ И. Ильин полагал, что чрезмерная удаленность и общность права неминуемо поведет к его несправедливости, мы все чувствуем и сознаем, что люди не равны между собою: справедливая норма не может возлагать одинаковые обязанности на ребенка и на взрослого, на бедного и на богатого, на женщину и на мужчину, на больного и на здорового; ее требования должны быть соразмерны личным силам, способностям и имущественному положению людей: кому больше дано, с того больше и взыщется. Поэтому справедливость требует, чтобы правовые нормы сохраняли в своих требованиях соразмерность действительным свойствам и деяниям людей. Однако, с другой стороны, невозможно создавать для каждого отношения людей особую правовую норму, приспособленную именно к этому отношению во всех его особенностях и деталях и в силу этого не подходящую более ни к одному отношению. Понятно, что в таком случае нормы превратились бы в единичные императивы и количество правовых императивов должно бы было неминуемо разрастись до бесконечности. Такой порядок был бы опять-таки сразу и вреден, и несправедлив <45>.

<44> Цит. по: Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 206.

<45> Ильин И. Общее учение о праве и государстве. М., 2006. С. 93, 94.

В то же время следует признать, что имеющая место в нашей стране некоторая настороженность относительно налогового права имеет основания и определенные исторические корни. По справедливому мнению М.В. Карасевой, в советское время финансовые правоотношения рассматривались исключительно как властеотношения. Правовую науку интересовали главным образом властный субъект в этом правоотношении, его компетенция и т.д. <46>. С.В. Запольский обоснованно считает, что в праве социалистического типа, причем не только в СССР, но и в других странах социалистической ориентации, наблюдалась опасная тенденция отгораживания финансового права, отрыва его принципов и понятий от соответствующих принципов и понятий общенациональной системы права. Об этом говорит хотя бы формирование собственного понятийного аппарата, нарочито отличающегося от общеправовых понятий <47>. Кроме понятийного аппарата налогового права, остающегося сложным и в настоящее время, можно отметить наличие в большинстве учебных пособий "особого" перечня принципов налогового права; оснащение НК РФ собственным институтом налоговой ответственности, периодическое изменение позиции законодателя относительно правовой природы некоторых платежей. Так, с 1 января 2010 г. платежи, взимавшиеся ранее в составе ЕСН, практически без изменений подлежат уплате на основании специально принятого федерального закона и контролируются органами внебюджетных фондов, а ЕСН отменен. Теперь же в Бюджетном послании Президента РФ Федеральному собранию от 13 июня 2013 г.

"О бюджетной политике в 2014 - 2016 годах" Правительству РФ предлагается определиться с целесообразностью передачи полномочий по администрированию социальных взносов (с сохранением их персонализированного учета) Федеральной налоговой службе. Местный торговый сбор, допустимый к введению в Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе с 1 июля 2015 г. (п. 4 ст. 4 Федерального закона от 29 ноября 2014 г. N 382-ФЗ) и регламентируемый в гл. 33 НК РФ, фактически является налогом <48>, несмотря на название.

<46> Карасева М.В. Деньги в финансовом праве. М., 2008. С. 21.

<47> Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. М., 2008. С. 28.

<48> Брызгалин А.В., Федорова О.С. Основные изменения в Налоговый кодекс в 2015 году // Налоги и финансовое право. 2015. N 1. С. 106; Бланкенагель А. К вопросу о конституционности торгового сбора // Налоговед. 2015. N 8. С. 17.

В этом плане следует отметить справедливое мнение русского правоведа И.Х. Озерова о том, что налоговые системы, встречающиеся в жизни, сотканы из противоречий. Эти системы - результат борьбы, а не логические построения. Интересы творят их при умеряющем влиянии нейтральных групп <49>. Того же подхода придерживается и А.В. Демин: налоговое нормотворчество всегда продукт человеческой деятельности, и поэтому оно не свободно от ошибок, заблуждений, лоббирования, различного рода субъективизма <50>.

<49> Озеров И.Х. Налоговые системы // Закон. 2011. N 5. С. 171.

<50> Демин А.В. Нормы налогового права. Красноярск, 2010. С. 353.

Относительно нестабильности налогового права справедливо высказывание А.Д. Селюкова: усиленный процесс изменения законов может выступить сдерживающей причиной их нормального использования, поскольку требуются долгое время и усилия на их осмысление <51>. В.В. Михайлов обоснованно полагает, что частое изменение правовых социальных ограничений может выполнять ограничительную функцию для многих групп населения, хаотизируя их жизнь, понижая возможность целерационального действия, вертикальную и горизонтальную мобильность <52>. Данное обстоятельство фактически признано в Бюджетном послании Президента РФ Федеральному Собранию от 28 июня 2012 г. "О бюджетной политике в 2013 - 2015 годах": не удалось избежать практики постоянных фрагментарных изменений налогового законодательства. Даже при улучшении условий налогообложения для ведения предпринимательской деятельности это обуславливает необходимость постоянного отслеживания изменений и внесения коррективов в планы финансовой деятельности, что вызывает дополнительные затраты, особенно у субъектов малого и среднего предпринимательства. Постоянное ожидание таких изменений препятствует реализации долгосрочных инвестиционных проектов по причине низкой предсказуемости налоговых издержек при разработке бизнес-планов. Теперь же в Послании Президента РФ Федеральному Собранию от 4 декабря 2014 г. констатируется факт, что предприниматели справедливо говорят о необходимости стабильного законодательства и предсказуемых правил, включая налоги. Предлагается на ближайшие четыре года "зафиксировать" действующие налоговые условия.

<51> Селюков А.Д. Вопросы методологии в теории финансового права // Современная теория финансового права: Сборник материалов междунар. научно-практ. конф. 19 - 20 марта 2010 г. М., 2011. С. 48.

<52> Михайлов В.В. Социальные ограничения: структура и механика подавления человека. М., 2011. С. 164.

Но динамизм развития налогового законодательства, по мнению Е.В. Тарибо, запрограммирован в Конституции РФ, которая относит к полномочиям Правительства России проведение единой финансовой политики: именно Правительство, исходя из совокупности факторов - экономических, социальных, интересов бюджета, интересов модернизации страны, повышения ее инвестиционной привлекательности, - инициирует и экспертирует изменения, которые вносятся в действующее законодательство <53>. По состоянию на 1 января 2015 г. в часть первую НК РФ (действующую с 1 января 1999 г.) изменения были внесены более чем 85 федеральными законами, в часть вторую (действующую с 1 января 2001 г.) - более чем 350 федеральными законами. Впрочем, в КоАП РФ, действующий с 1 июля 2002 г., по состоянию на 1 января 2015 г. изменения были внесены более чем 400 федеральными законами.

<53> Тарибо Е.В. Налоговое право и решения Конституционного Суда РФ в 2006 г. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2006 г. М., 2007. С. 1.

Можно отметить, что постоянное внесение изменений в некоторые отрасли законодательства, в том числе кодифицированные, имеет место как в России, так и в других странах мира. Р. Кабриак приводит сведения о том, что в течение двух лет во французский Кодекс законов о защите прав потребителей было внесено 21 существенное изменение <54>. Тот же автор отмечает: существует точка зрения, что некоторые отрасли права столь нестабильны, что кодифицировать их нецелесообразно, поскольку слишком велика опасность почти перманентного устаревания таких кодификаций. Как бы там ни было, в любом случае нельзя оставлять так называемые "нестабильные" отрасли права на откуп одной лишь судебной практике, иначе тем самым мы только обостряем их нестабильность <55>. По мнению шведского ученого Р. Польссона, пожалуй, основная проблема, связанная с постоянным внесением поправок, - недостаток стабильности в экономической жизни. Практика показывает, что экономические риски возрастают в свете того, что предприятия не имеют возможности строить свои расчеты на сколько-нибудь четком понимании, как будет выглядеть налоговая система через какой-нибудь год или два. Ситуация усложняется и в связи с тем, что многие налогово-правовые нормы стали столь неясными и запутанными, что даже эксперты испытывают трудности при их толковании <56>. Джон Робертс, глава Верховного суда США, с юмором отмечает, что если председатель суда хочет наказать судью, то он будет распределять ему все дела, связанные с налогообложением <57>.

<54> Кабриак Р. Кодификации / Пер. с фр. М., 2007. С. 155.

<55> Кабриак Р. Кодификации / Пер. с фр. М., 2007. С. 392, 394.

<56> Польссон Р. Шведское налоговое право. Екб., 2006. С. 155.

<57> Правила жизни Джона Робертса. URL: <http://pravo.ru/story/view/85182/>.

Однако ни объем НК РФ, ни его периодические изменения вовсе не означают, что данный нормативный правовой акт недоступен для изучения и применения студентами-юристами, а тем более обычными людьми. В нем, как и во многих других законах, можно выделить относительно небольшое число "базовых" норм, постоянно применяемых на практике; некоторое число норм, применяемых время от времени; а также значительное число норм, применяемых редко, либо о применении которых сведений вообще не имеется. С этой точки зрения представляется малоэффективным изучение основ современного налогового права исключительно путем подробного ознакомления с текстом НК РФ (особенно с текстом второй части, изобилующей крайне специальными нормами). Кроме того, изменения, имеющие принципиальный характер для значительного числа правоприменителей, вносятся в НК РФ не столь часто. Русский ученый Н.М. Коркунов справедливо отметил, что, несмотря на разнообразие и изменчивость права, в нем есть и постоянные или по крайней мере более устойчивые элементы, не меняющиеся с каждой переменной законодательных определений. Юридическая нормировка отношений меняется гораздо быстрее и легче, чем самые отношения и их основные элементы <58>. Еще Лао-Цзы говорил, что знания легко углублять путем общих сравнений <59>.

<58> Коркунов Н.М. Лекции по общей теории права. СПб., 2003. С. 421.

<59> Вэнь-цзы: Познание тайн. Дальнейшее развитие учения Лао-цзы. М., 2004. С. 161.

Соответственно, цель данного курса лекций - с учетом достижений современной правовой науки и практики рассмотреть наиболее актуальные положения российского налогового права. **Scire leges non hoc est verba earum tenere, sed vim ac potestatem** - знание законов заключается не в том, чтобы помнить их слова, а в том, чтобы понимать их смысл <60>. Хорошее образование студентов - такое образование, которое в значительной степени основано на изучении общей теории и в меньшей степени предполагает простое накопление знаний <61>. По этой причине учебные курсы по отраслевым правовым дисциплинам, как правило, не предполагают одно только изучение (а тем более "зазубривание") нормативных правовых актов либо комментариев к ним и (или) практики их применения. Кроме того, структура учебных курсов обычно не совпадает со структурой нормативных правовых актов. В рамках учебных курсов могут изучаться положения (в том числе достижения науки, правовые позиции судов), вообще не отраженные в отраслевых нормативных актах. Даже масштабные изменения законодательства обычно не вызывают столь же масштабных изменений в учебных курсах.

<60> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 344.

<61> Бергель Ж.-Л. Общая теория права / Пер. с фр. М., 2000. С. 31.

В предлагаемом курсе лекций излагаются основные темы федерального налогового права России, приводятся примеры регионального налогового законодательства Нижегородской области и местного налогового законодательства города Нижнего Новгорода, судебная практика и разъяснения высших и региональных судебных органов.

С целью сокращения излагаемого материала практически не рассматриваются особенности правового регулирования налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу, а также нормы, регламентирующие исчисление и уплату налогов с существенными особенностями (в т.ч. участниками договоров инвестиционного товарищества, консолидированной группой налогоплательщиков, нормы о налоговом контроле в рамках трансфертного ценообразования, контролируемые иностранными компаниями и контролирующими лицами).

Закрепить материал помогут тесты. Они содержат один вопрос и три варианта ответа, нужно выбрать один ответ. Ключи к тестам содержат объяснение, почему соответствующий вариант ответа является правильным. Тесты доступны в электронной версии курса лекций, содержащейся в справочно-правовых системах. Программа генерации тестов (актуализированная на определенную дату, исходя из изменений законодательства и судебной практики) размещена в свободном доступе на сайте Приволжского филиала Российского государственного университета правосудия в сети Интернет (<http://vrb.raj.ru/>).

Раздел I. ОБЩАЯ ЧАСТЬ

Глава 1. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ НАЛОГОВОГО ПРАВА

1.1. Отрасль налогового права. Понятие, предмет, метод

Большинство современных государств несет значительный объем обязанностей, которые требуют существенных расходов. Ряд обязанностей заключается в безвозмездных прямых выплатах лицам, имеющим соответствующее право (пенсии, стипендии, пособия...). Некоторые обязанности (оборона, строительство дорог...) исполняются государством в интересах всего общества, но их ценность для конкретного члена общества практически не может быть измерена. Определенные обязанности (принятие нормативных правовых актов, обеспечение суверенитета страны, правосудие...) исполняются только государством. Соответственно, государство осуществляет расходы и объективно нуждается в доходах (как на исполнение соответствующих историческому периоду обязанностей перед обществом, так и на свое содержание). **Nam neque quites gentium sine armis, neque arma sine stipendia, neque stipendia sine tributis, haberi quent** - ибо невозможно иметь ни мир между народами без армий, ни армий без того, чтобы не платить им деньги, ни деньги без взимания налогов <62>. М. Штюрмер отмечает, что само слово "солдат" происходит от "**sold**", что означает деньги <63>. В ст. 13 Декларации прав человека и гражданина 1789 года указано, что на содержание вооруженной силы и на расходы по управлению необходимы общие взносы; они должны быть равномерно распределены между всеми гражданами сообразно их возможностям.

<62> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 256.

<63> Штюрмер М. Голодная казна - слабое государство. Европейский Ancien Regime // Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир. М., 1992. С. 264.

Французский экономист середины XIX в. Ф. Бастиа писал: в обществе существуют потребности до того общие, до того повсеместные, что члены общества для удовлетворения их прибегают к услугам правительства. Такова, например, потребность в безопасности. Люди соглашаются платить налоги, чтобы таким образом вознаграждать тех, кто оказывает услуги по обеспечению общей безопасности <64>. **In casu extremae necessitates omnia sint communia** - в случае крайней необходимости все становится общей собственностью <65>. В стабильных же периодах развития общества крайняя необходимость отсутствует, но всегда есть совместные потребности и определенные угрозы (как внутренние, так и внешние), противостоящие обществу и государству. Для удовлетворения таких потребностей и нейтрализации подобных угроз необходимы обобщественные (государственные) ресурсы, формирование которых обычно производится за счет части (но не всей) собственности и иных ресурсов частных субъектов. Однако способы отчуждения частной собственности в пользу общества (государства), а также основания и объем обременения должны быть разумными и заранее известными всем заинтересованным лицам: в противном случае сложно рассчитывать на прогрессивное развитие данного общества.

<64> Бастиа Ф. Грабеж по закону / Пер. с англ. Челябинск, 2006. С. 232.

<65> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 190.

Примеры двух принципиально отличных подходов к формированию ресурсов власти можно видеть в специализированной литературе. Так, американский ученый У. Мак-Нил исходит из того, что в древние времена в чем войска действительно нуждались, так это в провианте и фураже, и именно доступность последних являлась определяющим ограничителем боевых действий и количественного состава армий. Правитель Аккада Саргон опустошил все земли Месопотамии вокруг своей столицы (около 2250 г. до н.э.). Обладание регулярным войском в 5400 человек давало великому завоевателю гарантированное превосходство над каждым местным правителем во всех тридцати четырех походах, однако содержание подобной армии требовало постоянных походов, оставлявших одну плодородную землю за другой в разорении и опустошении. В дальнейшем, когда Ксеркс задумал свое знаменитое вторжение в Грецию (480 - 479 г. до н.э.), то из царского дворца в Персеполисе наместникам были разосланы распоряжения о заготовке и доставке продовольствия на склады вдоль планируемого маршрута выступления войск. В результате армия, вдесятеро превосходившая войско Саргона, дошла до Греции без сопутствующего разорения земель на своем пути. Как видно, поток налоговых поступлений в областях, по которым прошла армии Ксеркса, не был нарушен; наоборот, именно постоянный приток подобных излишков, собранных в продовольственных складах по маршруту движения войск, явился для беззащитного местного населения иммунитетом против разорительного грабежа. Взаимовыгодность подобной системы регулярной уплаты налогов по сравнению с хищнической политикой Саргона очевидна. Таким образом, система налогов и податей, при всем ее неравенстве, оказалась взаимовыгодной как правящему классу, так и крестьянам, поскольку обе стороны предпочитали регулярное отчуждение части производимого продукта грабежу. Но не следует, однако, полагать, что данные рассуждения справедливы всегда и для любой ситуации. Тот же автор, анализируя историю Европы, приводит сведения о том, что с точки зрения налогоплательщика желательность замены непредсказуемых грабежей предсказуемой уплатой налогов зависела от того, как много он боялся потерять и как часто ожидалось появление банд мародеров в данной местности <66>.

<66> Мак-Нил У. В погоне за мощью. Технология, вооруженная сила и общество в XI - XX веках / Пер. с англ. М., 2008. С. 22 - 24, 96.

Подобным образом рассуждает и американский экономист М. Олсон. На основе более современных данных он предложил достаточно жесткую, но интересную теорию возникновения государства - "стационарного бандита", который получается в результате эволюции "кочующего бандита". Данный ученый приводит сведения о том, что в 1920-х годах большая часть Китая контролировалась различными военными вождями. Это были люди, стоявшие во главе вооруженных отрядов, с помощью которых они покоряли некоторую территорию, назначая себя затем властителями этой территории. Они облагали население тяжелыми налогами и присваивали большую часть полученного. Военный вождь Фэн Юйсян отличался тем, что использовал свою военную силу для подавления бандитов, он известен также тем, что нанес поражение довольно сильной армии кочующего бандита Белого Волка. Естественно, что большинство населения во владениях Фэна предпочитали его власть присутствию кочующих бандитов. Фактически, если кочующий бандит разумно обустроивается и начинает взимать свою дань в форме регулярных налогов, одновременно монополизировав право грабить в своем владении, то те, с кого он взимает налоги, получают стимул к ведению хозяйственной деятельности. Рационально ведущий себя оседлый бандит заберет в виде налога лишь часть дохода, поскольку в конечном счете он сможет извлечь больше дохода из своих подданных, оставив им стимул к производству дохода, который можно обложить налогом <67>.

<67> Олсон М. Диктатура, демократия и развитие // Экономическая политика. 2010. N 1. URL: <http://www.ep.ane.ru/archiv/2010/1>.

Вообще говоря, доходы могут быть получены современным государством различными способами и не только через прямые взимания с подданных. Не исключено получение доходов от зарубежных источников, хотя большинство современных государств используют национальные источники. В этом ключе известный английский исследователь С.Н. Паркинсон рассуждал, что история налогообложения свидетельствует о том, что налоги делятся на две большие категории - те налоги, которые люди назначают себе сами, и те, которые они взимают с других <68>.

<68> Паркинсон С. Закон и доход. М., 1992.

Возможен вариант формирования основной части государственных доходов, например, от таких национальных источников, как: продажа природных ресурсов (при их существенном объеме и незначительных затратах на добычу), отчисления от прибыли государственных предприятий (при их монопольном положении на рынке) и др. По данным Администрации Суэцкого канала, доходы от его эксплуатации в 2010 году составили 4,5 млрд. долл. США, что делает его вторым по значимости источником наполнения бюджета Египта после туризма <69>. Следует отметить, что, например, в соответствии со ст. 33 Конституции Северной Кореи государство полностью ликвидирует систему налогов, которая является наследием старого общества. С другой стороны, равна нулю ставка подоходного налога в Бахрейне, Брунее, Кувейте и Катаре <70>.

<69> URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Суэцкий_канал.

<70> Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоги. Люди. Время... или этот безграничный Мир Налогов / Под ред. А.В. Брызгалина. Екб., 2008. С. 461, 465.

Во времена социализма наше государство владело большим объемом собственности и обладало существенными экономическими возможностями. Примечательно то, что в Постановлении ЦИК СССР, СНК СССР от 7 августа 1932 г. "Об охране имущества государственных предприятий, колхозов и кооперации и укреплении общественной (социалистической) собственности" декларировалось, что общественная собственность (государственная, колхозная, кооперативная) священна и неприкосновенна. Одновременно в недавнем прошлом нашей страны ограничивалась предпринимательская деятельность и частная собственность.

Но очевидно, что изначальной предпосылкой для существования налогов является признание государством права частной собственности. Если в некотором обществе (государстве) данное право полностью отсутствует (не признается), то налогообложение, вообще говоря, невозможно, поскольку нет потенциальных налогоплательщиков. В подобных обществах публичная власть может обеспечить свои потребности в упрощенном порядке, поскольку отсутствует необходимость в какой-либо регламентации изъятия имущества для общественных нужд (оно и так фактически публичное). С.Н. Паркинсон рассуждает о том, что частная собственность не может существовать там, где все принадлежит властям, даже если они частично уступают свои права на владения <71>. Интересно то, что с точки зрения К. Маркса, коммунизм есть положительное выражение упразднения частной собственности; на первых порах он выступает как всеобщая частная собственность <72>.

<71> Паркинсон С. Закон и доход. М., 1992.

<72> Маркс К. Экономическо-философские рукописи 1844 года. Сущность частной собственности в отражении политической экономии // Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. М., 1974. Т. 42. URL: https://www.marxists.org/russkij/marx/cw/marx_engels_pss_42.doc.

В Постановлении КС РФ от 14 мая 2012 г. N 11-П отмечается, что собственность, будучи материальной основой и экономическим выражением свободы общества и личности, не только является необходимым условием свободного осуществления предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности, но и гарантирует как реализацию иных прав и свобод человека и гражданина, так и исполнение обусловленных ею обязанностей, а право частной собственности как элемент конституционного статуса личности определяет, наряду с другими непосредственно действующими правами и свободами человека и гражданина, смысл, содержание и применение законов, деятельность законодательной и исполнительной власти, местного самоуправления и обеспечивается правосудием (ст. 18 Конституции РФ).

Тем не менее значительно ограниченный советский институт личной собственности (гл. 11 ГК РСФСР 1964 г.) в принципе не исключал наличия налогов с физических лиц, хотя государством и предпринимались попытки частично отменить определенные группы налогов (в том числе Закон СССР от 7 мая 1960 г. "Об отмене налогов с заработной платы рабочих и служащих"). Тем не менее установленные в советский период времени налоги являлись таковыми и с современной точки зрения. Более того, они обеспечивали значительную часть государственного бюджета. Так, в 1960 - 1970 гг. за счет налога с оборота было сформировано от 31 до 41 % доходов государственного бюджета СССР <73>.

<73> Аллахвердян Д.А. Финансы и социалистическое воспроизводство. М., 1971. С. 270.

Однако в то время был распространен подход, согласно которому доходы от государственного хозяйства по своей природе не могут выступать в качестве налоговых, независимо от формы платежей в бюджет и методов их взимания, поскольку при их уплате не происходит смены формы собственности

<74>. Впрочем, подобную позицию можно встретить и в настоящее время - по мнению Е.В. Порохова, не являются налогами платежи, которые производятся в рамках одной и той же формы собственности и опосредуют собой всего лишь перераспределение денежных средств собственника <75>. Данный ученый приводит сведения о том, что в Казахстане не являются плательщиками корпоративного подоходного налога государственные учреждения, поскольку они учреждаются государством на основе государственного имущества для осуществления государственных функций, не связанных с предпринимательской деятельностью и получением дохода. Кроме того, с его точки зрения, существующие между государством и государственными учреждениями денежные отношения по своей сути не могут носить характер налоговых отношений, поскольку государство является собственником всего находящегося в ведении государственных учреждений и получаемого ими имущества и не может повторно изымать это имущество в государственную собственность под видом налогов <76>.

<74> Советское финансовое право: Учебник / Под ред. Л.К. Вороновой, Н.И. Химичевой. М., 1987. С. 221; Аллахавердян Д.А. Финансы и социалистическое воспроизводство. М., 1971. С. 268.

<75> Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебн. пособие. Алматы, 2001. С. 47.

<76> Порохов Е.В. Налоговая обязанность. Налоговая правосубъектность // Очерки налогово-правовой науки современности. Москва - Харьков, 2013. С. 280.

Представляют интерес и сведения, приведенные Н.М. Казанцевым: при исследовании Египта и Месопотамии, иерархических государств, которые существовали в течение тысячелетий, оказалось, что они пользовались деньгами, монетами, печатными знаками в качестве средств государственного финансирования и учета задолженностей граждан перед государством по налогам, но при этом не допускался свободный обмен товарами и рынок. Это влечет аллюзии с СССР как государством, которое оказывается соответствующим тем древнеисторическим временам, а вовсе не новейшим достижением человечества. Существование денег без рынка и обмена было подчинено и в Месопотамии, и в СССР задачам налогообложения и фиксации долгов населения перед государством. В порядке распределения и перераспределения граждане получали блага от иерархической системы и, наоборот, отчуждали блага иерархической системе <77>. Сопоставление указанных позиций позволяет заключить, что налоги в социалистической экономике, не отрицающей права собственности, в т.ч. и в денежной форме, вполне возможны. Наличие рынка вовсе не является обязательным условием для налогообложения.

<77> Казанцев Н.М. Деньги как знак прав, ценность и метод // Тезисы основных докладов Международной научно-практической конференции "Денежное обращение и право" 26 апреля 2013 г. М., 2013. С. 19.

Современное государство, в том числе Россия, провозгласившее свободу предпринимательской деятельности, обычно не сосредоточивает большого объема государственной собственности и не имеет существенных доходов от ее использования. В настоящее время в России доходы от государственной собственности поступают в бюджет, но не составляют значительной его части. В отсутствие достаточной экономической власти государство может принимать нормативные правовые акты и возлагать обязанности по формированию государственных доходов на лиц, находящихся под его юрисдикцией, за счет их собственности. Р. Меллингхофф справедливо отмечает, что свободное демократическое государство передает средства производства, работу и капитал в основном в частные руки и финансируется посредством участия в успехах частных хозяйств <78>. Той же позиции придерживается и С.В. Запольский, по мнению которого, государство, освобожденное от функций собственника подавляющей части средств и результатов производства, приобретает возможность регулировать общественное производство в целом, используя финансы как универсальное средство управления экономической жизнью страны, как способ повышения эффективности общественного производства и решения задач социальной политики <79>.

<78> Меллингхофф Р. Конституционные аспекты налогового права в Германии. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. М., 2007. С. 40.

<79> Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. М., 2008. С. 35.

Частный случай указанного обстоятельства отмечен в Постановлении КС РФ от 20 декабря 2010 г. N 22-П: муниципальная собственность, имеющая публично-правовую природу, в отличие от частной собственности, следует общим интересам и связана с осуществлением задач и функций публичной власти, что предполагает нахождение в собственности публично-правовых образований только того

имущества, которое необходимо для реализации их публичных функций и полномочий по предметам их ведения и составляет экономическую основу деятельности органов публичной власти. Ограничение состава объектов публичной собственности, включая муниципальную, пределами, обусловленными ее назначением, уменьшает нагрузку публичной власти в процессе исполнения обязательств, вытекающих из принципов социального государства, и вместе с тем влечет рост экономической самостоятельности граждан, прежде всего занятых в сфере малого и среднего предпринимательства.

Данный подход реализован, например, в п. 1 ст. 26.11 Федерального закона от 6 октября 1999 г. N 184-ФЗ "Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации": в этом положении в виде закрытого перечня предусмотрено имущество, которое может находиться в собственности субъекта Российской Федерации. Сходное правило установлено и в ч. 1 ст. 50 Федерального закона от 6 октября 2003 г. N 131-ФЗ "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации" для собственности муниципальных образований. В обоих случаях имущество может находиться в собственности публичного субъекта только для того, чтобы целевым образом использоваться им для осуществления конкретных властных полномочий и иных публичных целей. Г.А. Гаджиев отмечает, что использование нового подхода, согласно которому в публичной собственности субъектов Российской Федерации и муниципальных образований может находиться не любое имущество, а лишь то, которое непосредственно служит в качестве материальной базы их полномочий, означает закрепление в непрофильном законе, не являющемся частью гражданского законодательства, принципа строго целевого характера государственного имущества, то есть невозможности для публичных собственников быть собственниками некоторых видов имущества, которое при этом не является изъятым из оборота <80>.

<80> Гаджиев Г.А. Принципы права и право из принципов // Сравнительное конституционное обозрение. 2008. N 2.

Кроме того, в Определении КС РФ от 1 октября 1998 г. N 168-О сделан вывод, что по смыслу Конституции РФ (ч. 1 ст. 34), одно и то же лицо не может совмещать властную деятельность в сфере государственного и муниципального управления и предпринимательскую деятельность, направленную на систематическое получение прибыли. В настоящее время в силу ч. 3 ст. 15 Федерального закона от 26 июля 2006 г. N 135-ФЗ "О защите конкуренции" запрещается совмещение функций органов власти, органов местного самоуправления и функций хозяйствующих субъектов, за исключением прямо установленных в законодательстве случаев.

Можно условно подразделить доходы государства на натуральные (неденежные) и денежные. На ранних этапах исторического развития большую роль играли именно натуральные доходы, существуют они и сейчас (в виде товаров (сырья), конфискованного (национализированного) имущества...). Но поскольку существенный объем расходов современного государства носит денежный характер, при разумной инфляции государство в большей степени заинтересовано в денежных доходах (налогах, сборах, штрафах, средствах от продажи государственного имущества, кредитах...).

Кроме того, доходы государства возможно условно подразделить на частноправовые и публично-правовые. Частноправовые доходы являются результатом участия государства в гражданском обороте на равных с иными его участниками, без применения властных полномочий (поступления от продажи или использования государственного имущества, кредиты...). Публично-правовые доходы являются результатом применения властных полномочий (налоги, сборы, пошлины, штрафы, конфискации, эмиссия денежных знаков...). Известный русский финансист И.И. Янжул считал, что доходы государства как материальные средства, необходимые для удовлетворения его потребностей, могут приобретаться как частноправовым, так и общественно-правовым способом <81>.

<81> Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. Золотые страницы финансового права России. М., 2002. Т. 3. С. 53.

В Постановлении КС РФ от 18 июля 2008 г. N 10-П содержится следующая правовая позиция: расходы публичной власти на осуществление ее конституционных функций покрываются прежде всего за счет такой необходимой составной части бюджета, как налоги и сборы, а также за счет внебюджетных средств, имеющих публично-целевое назначение. Кроме того, в Постановлении КС РФ от 28 мая 2010 г. N 12-П отмечается, что исходя из публично-правовой природы деятельности органов государственной власти и местного самоуправления, обусловленной публичным характером материально-финансовых основ государственных и муниципальных образований (Определение КС РФ от 1 октября 2009 г. N 1312-О-О), - формирование бюджета муниципального образования должно производиться в первую очередь путем использования механизмов публичного (в том числе налогового) законодательства.

Следовательно, если рассматривать налоги с точки зрения современного государства, то их можно упрощенно охарактеризовать, как основные денежные публично-правовые доходы государства. Как полагает Н.М. Казанцев, анализируя ст. 6 БК РФ, субъективное финансовое право имеет место для любого лица и выражается объемом прав в денежном выражении <82>. С этой точки зрения, налоги для государства - объем его прав в денежном выражении по отношению к налогоплательщикам. Однако в современном варианте права государства на конкретные суммы налогов возникают не вследствие "назначения" в приказном порядке каждому налогоплательщику индивидуального обременения, а в силу закона, в результате того, что налогоплательщики, проинформированные о налоговых последствиях своей деятельности, сознательно осуществляют ее, а также владеют облагаемым имуществом.

<82> Казанцев Н.М. Финансовое право как "объем прав в денежном выражении" // Современная теория финансового права: Сборник материалов междунар. научно-практ. конф. 19 - 20 марта 2010 г. С. 157.

В связи с тем что публичные интересы зачастую удалены от частных интересов, обеспечение публичных интересов возможно только при условии возможного принуждения частных субъектов к исполнению обязанностей. Более того, интересы финансового обеспечения деятельности публично-правовых образований прямо противоположны интересам налогоплательщика, так как публично-правовое образование заинтересовано в формировании своих доходов за счет собственности налогоплательщика, а налогоплательщик практически всегда заинтересован в сохранении своей собственности. Справедливым представляется мнение Р.А. Шепенко о том, что граждане вообще не могут быть довольны тем, что у них кто-то что-то забирает, какими бы благими целями это действие ни оправдывалось, особенно если предоставляемые взамен блага весьма аморфны (что имеет место) <83>. Представляется, что публичная власть находила во все времена и находит сейчас убедительное оправдание взимания существующих налогов и введения новых. Кроме того, нельзя не согласиться с М.Ю. Березиным в том, что существующая общественная неприязнь по отношению к вопросу об установлении новых налогов либо о повышении уровня налогообложения в рамках действующих налогов порождена не самими фактами установления налогов или повышения налоговой нагрузки. Эта неприязнь прямым образом связана с хищением бюджетных средств, с тем что, уплачивая налоги, каждый налогоплательщик видит то, что налоги не идут по их прямому назначению <84>. Сходным образом рассуждал и С.Н. Паркинсон: при виде астрономических цифр правительственных расходов и фантастической бесхозяйственности, озлобленный налогоплательщик начинает смотреть на налогообложение как на воровство <85>.

<83> Шепенко Р.А. Налоговое право: конституционные нормы. М., 2006. С. 23.

<84> Березин М.Ю. Развитие системы налогообложения имущества. М., 2011. С. 391, 392.

<85> Паркинсон С. Закон и доход. М., 1992.

Тем не менее Е.В. Порохов обоснованно полагает, что только государство заинтересовано в возникновении налоговых правоотношений, а у налогоплательщиков такого интереса нет и в принципе быть не может. Если абстрактно каждый согласен, что в пользу государства необходимо платить налоги, то применительно к каждому конкретному налогоплательщику будет довольно-таки трудно определиться по вопросу о том, сколько с него взимать налогов. Наличие всенародного изъявления на установление налогов вовсе не означает, что это изъявление есть согласие каждого его представителя на уплату установленных государством налогов. Совсем не рациональным явилось бы действие государства, направленное на получение непосредственно от всех групп лиц путем переговоров с ними необходимых уступок с целью приведения их интересов к требуемому балансу <86>. **Vix ulla lex fieri potest quae omnibus commoda sit, sed si majori parti prospiciat, utilius est** - едва ли может быть создан закон, удобный для каждого, но если он хорош для большинства, он полезен <87>. Как говорил Лао-цзы, законы и правила должны быть приспособлены к большинству людей <88>.

<86> Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебн. пособие. Алматы, 2001. С. 7, 10, 11, 29.

<87> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 381.

<88> Вэнь-цзы: Познание тайн. Дальнейшее развитие учения Лао-цзы. М., 2004. С. 177.

По указанным причинам налог в современном государстве может быть урегулирован только правом, что является одним из показателей цивилизованности общества. С.В. Запольский обоснованно отмечает: мы привыкли к тому, что реализация имущественного и иного экономического интереса государства осуществляется не иначе, как правовым путем, но это не перестает быть величайшим завоеванием

демократии и прогресса. Допустить иное - значит вернуться в мир "высочайших" и других соизволений <89>. По мнению Е.В. Порохова, если налог является таким орудием, которое служит прежде всего интересам самого государства, то налоговое право имеет своим предназначением, помимо прочего, еще и обеспечивать защиту интересов налогоплательщиков от необоснованных налоговых притязаний государства <90>.

<89> Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. М., 2008. С. 25.

<90> Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебн. пособие. Алматы, 2001. С. 30.

Соответственно, существует объективная необходимость в наличии системы норм права, регламентирующих отношения по безвозмездной передаче государству денежных средств экономически независимыми субъектами по результатам их правомерной деятельности, с целью финансового обеспечения деятельности государства. Система норм права, регламентирующих указанные отношения, а также связанные с ними отношения, в России уже достаточно длительное время определяется как налоговое право.

Право само по себе едино, но для удобства изучения и применения оно подразделяется на отрасли (подотрасли, институты, системы (блоки) норм...). Еще знаменитый русский ученый И.П. Павлов отмечал, что большие непрерывные задачи и цели, умственные, как и физические, все люди обыкновенно дробят на части, уроки, т.е. создают периодичность, - и это очень способствует сохранению энергии, облегчает окончательное достижение цели <91>. Немецкий правовед Р.ф. Иеринг считал, что в качественном отношении право является простым, если оно как бы вылито из одного целого, если отдельные части его резко отграничены и отделены друг от друга и тем не менее гармонично соединяются в одно целое, если глаз, следовательно, так же легко может охватить какую-нибудь часть, как и все в совокупности <92>.

<91> Павлов И.П. Рефлекс цели // Рефлекс свободы. СПб., 2011. С. 79.

<92> Иеринг Р.ф. Юридическая техника // Избранные труды: В 2 т. СПб., 2006. Т. II. С. 337.

При этом, в силу объективной ограниченности человеческих возможностей и существенного объема современного права, сложно представить себе юриста, досконально разбирающегося во всех отраслях права и в актуальной практике их применения. Профессионал в определенной сфере человеческой деятельности обычно без какого-либо смущения признает то, что он не является профессионалом в другой сфере. Так, доктор юридических наук, профессор, А.А. Тилле, писал, что есть отрасли права, о которых он не имеет даже смутного понятия, но не стыдится этого <93>.

<93> Тилле А.А. Занимательная юриспруденция. М., 2000. С. 42.

Отрасль права в России традиционно выделяется из всей совокупности норм права посредством определения предмета (регулируемые общественные отношения) и метода (способ воздействия на общественные отношения) правового регулирования. Анализ научных работ, посвященных налоговому праву, позволяет утверждать, что со временем все большее число ученых высказывают точку зрения, что налоговое право России формируется (сформировалось) в самостоятельную отрасль права <94>. В данный момент дополнительным аргументом для такой позиции является наличие кодифицированного нормативного правового акта - НК РФ. Еще в 1995 г. Ю.А. Тихомиров предрекал, что в перспективе на базе массива законодательных и подзаконных актов сложится налоговое право как самостоятельная отрасль <95>, сходной позиции придерживались В.В. Витрянский и С.А. Герасименко <96>. В американской правовой традиции налоговое право рассматривается именно как отрасль права <97>.

<94> Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 118; Демин А.В. Нормы налогового права. С. 7; Миляков Н.В. Налоговое право: Учебник. М., 2008. С. 150; Муравьев В.В. Налоговое право: Курс лекций. Нижний Новгород, 2011. С. 4, 12; Парыгина В.А., Тедеев А.А. Налоговое право: Учебник. М., 2011. С. 15. Тедеев А.А., Парыгина В.А. Налоговое право: Учебник. М., 2004. С. 41.

<95> Тихомиров Ю.А. Публичное право: Учебник. М., 1995. С. 335.

<96> Витрянский В.В., Герасименко С.А. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. М., 1995. С. 7.

<97> Фридман Л. Введение в американское право / Пер. с англ. М., 1993. С. 129.

В связи с этим справедливо мнение А.В. Демина, что одним из условий признания системы норм

права отраслью права является такое признание со стороны научного сообщества. В противоположность системе законодательства, которая создается законодателем, система права (с выделением отраслей, подотраслей, институтов, субинститутов) формируется правовой наукой. У каждого ученого "свой" набор правовых отраслей, и абсолютного единства здесь добиться вряд ли возможно <98>. Р. Кабрияк также полагает, что материальный критерий, основанный на абстрактном разграничении отраслей права, производится юридическим мышлением; деление права на отрасли нельзя воспринимать в качестве некоего абсолюта - нередко оно зависит от особенностей или традиций той или иной правовой системы, что делает материальный критерий весьма относительным. Например, Р. Кабрияк приводит сведения о том, что советские кодификации семейного и земельного права по различным историческим и идеологическим причинам не были интегрированы в текст гражданского кодекса, хотя в ряде стран Европы гражданские кодексы включают указанные блоки правовых норм <99>. Примечательны сведения, приведенные Р. Польссоном: в шведской правовой системе трудовое право включается в состав системы гражданского права <100>. Более того, исходя из сведений, приведенных Д.В. Винницким, в странах романской правовой семьи, в частности, в итальянской и французской юридической доктрине на протяжении столетий (в некоторой степени и до настоящего времени) гражданское право рассматривалось как общее по отношению к налоговому - специальному <101>.

<98> Демин А.В. Налоговое право России. М., 2006. С. 34.

<99> Кабрияк Р. Кодификации / Пер. с фр. М., 2007. С. 412 - 413.

<100> Польссон Р. Шведское налоговое право. Екб., 2006. С. 145.

<101> Винницкий Д.В. Налоговое право: Учебник для бакалавров. М., 2013. С. 288.

Кроме того, представляется, что спор относительно самостоятельности отрасли налогового права носит скорее теоретический характер. Применить на практике любой вариант решения этого спора затруднительно. По мнению С.В. Запольского, даже та умеренная научная дискуссия о природе и путях развития налогового права во многом ведется по принципу "весь пар - в свисток", поскольку касается только одного, в сущности, второстепенного вопроса - является ли налоговое право частью финансового права или оно есть самостоятельная отрасль <102>. Интересно и то, что в Приказе Минобрнауки РФ от 25 февраля 2009 г. N 59 "Об утверждении Номенклатуры специальностей научных работников" предусмотрена специальность 12.00.04 "Финансовое право; налоговое право; бюджетное право", что в определенной степени свидетельствует о том, что финансовое право и налоговое право в настоящее время рассматриваются, как отдельные отрасли науки.

<102> Запольский С.В. О модернизации системы финансового права // Современная теория финансового права: Сборник материалов междунар. научно-практ. конф. 19 - 20 марта 2010 г. С. 20.

Также исключительно интересна позиция С.В. Запольского о том, что налоговое право в настоящее время является самостоятельным правовым комплексом; понятие "отрасль права", сложившаяся в 30-е годы прошлого века и хорошо послужившее развитию правоведения, в настоящее время утратило свое значение и может применяться в лучшем случае для формирования учебной программы, для классификации законодательства и иных классификационных целей <103>.

<103> Интервью Сергея Васильевича Запольского для журнала "Налоги и финансовое право" // Налоги и финансовое право. 2011. N 4.

Как установлено в ст. 2 НК РФ, законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Следует отметить, что общественные отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах, в действительности выходят за рамки ст. 2 НК РФ. Например, отношения по возврату излишне уплаченного (взысканного) налога урегулированы в гл. 12 НК РФ, но не соответствуют ни одному виду общественных отношений, которые перечислены в ст. 2. Поскольку налогоплательщик может запросить у налогового органа интересующую его информацию о порядке исчисления (уплаты) какого-либо налога безотносительно к наличию у него в данный момент времени обязанности по уплате этого налога, общественные отношения по реализации этого права (ч. 4 ст. 29, ст. 33 Конституции РФ, подп. 1 п. 1 ст. 21 НК РФ), вообще говоря, не охватываются ст. 2 НК РФ. Отношения по принудительному взысканию налоговой санкции (ст. ст. 46 - 48, 104, 115 НК РФ), которые могут иметь место только уже после ее

наложения на некоторое лицо, строго говоря, также не регламентированы в ст. 2, так как моментом привлечения к налоговой ответственности является дата вынесения решения о привлечении к налоговой ответственности (п. 1 ст. 113 НК РФ). Таким образом, ст. 2 НК РФ сформулирована как громоздко, так и ограниченно.

Д.В. Винницкий, характеризуя налоговое право, обоснованно отмечает, что это единственная в правовой системе отрасль права, основной функцией которой является ограничение гражданских прав, изъятие части собственности в целях реализации конституционно значимых публичных интересов. Иные отрасли права содержат, как правило, лишь отдельные нормы и (или) институты, направленные на ограничение гражданских прав <104>.

<104> Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 27.

При сопоставлении формулировок ст. 57 Конституции РФ и ст. 2 НК РФ можно отметить, что Конституция РФ применительно к налогу оперирует терминами "установление" и "уплата", а НК РФ - терминами "установление", "введение", "взимание".

Под установлением налога обычно подразумевается принятие и официальное опубликование федерального закона, предусматривающего данный налог в перечне налогов (ст. ст. 13 - 15 НК РФ) и регламентирующего все его существенные элементы (глава части второй НК РФ, возможно, в совокупности с региональными (местными) нормативными правовыми актами). Под введением налога, как правило, понимается придание нормативным актам юридической силы (например, вступление их в силу с определенного момента времени на конкретной территории). С этой точки зрения все федеральные налоги как установлены, так и введены НК РФ. Региональные и местные налоги в большинстве случаев установлены и введены совокупностью нормативных правовых актов: НК РФ и нормативными правовыми актами региональных (местных) органов законодательной (представительной) власти. Например, в соответствии со ст. 356 НК РФ транспортный налог устанавливается НК РФ и законами субъектов РФ о налоге, вводится в действие в соответствии с НК РФ законами субъектов РФ о налоге и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ. Воспользовавшись данным правом, Нижегородский законодатель принял Закон от 28 ноября 2002 г. N 71-3 "О транспортном налоге" и с 1 января 2003 г. данный налог был введен на территории области.

Тем не менее было бы целесообразным прекращение использования двух терминов "установление" и "введение" и ограничиться только термином, использованном в ст. 57 Конституции РФ. С учетом крайне ограниченных возможностей регионального (местного) налогового законодательства, в настоящее время представляется более логичным исходить из того, что все налоги (федеральные, региональные, местные) установлены НК РФ, при этом при прямом указании в НК РФ налоги могут регламентироваться региональными (местными) органами власти в пределах, предусмотренных в НК РФ.

Под взиманием налога обычно понимается уплата либо принудительное взыскание налога. При этом очевидно, что наиболее массовыми из перечисленных в ст. 2 НК РФ являются общественные отношения по уплате налогов. Изначально налоговое право ориентировано на добровольную уплату налогов налогоплательщиками, но неуплаченные в срок налоги могут быть взысканы принудительно. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 марта 2005 г. N 13592/04 разъяснено, что согласно п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах, что подразумевает добровольное перечисление денежных средств в счет уплаты соответствующих налогов и сборов по собственной инициативе. С.В. Запольский справедливо полагает, что большая часть налогообложения осуществляется путем самообложения (кроме тех налогов, которые взыскиваются посредством платежных извещений) <105>. Е.В. Порохов обоснованно отмечает, что в материальных налоговых правоотношениях государству от налогоплательщиков нужны деньги, право собственности на них и действия по их передаче в государственную казну <106>.

<105> Запольский С.В. Теория финансового права: Научные очерки. М., 2010. С. 269.

<106> Порохов Е.В. Налоговая обязанность. Налоговая правосубъектность // Очерки налогово-правовой науки современности. Москва - Харьков, 2013. С. 280.

Возможность принуждения к предписанному нормой права варианту поведения - свойство практически любой нормы права. В.Ф. Яковлев верно полагает, что обеспеченность норм права государственным принуждением - свойство самого права. Использование принуждения для реализации правовых предписаний не является особенностью какой-либо из отраслей права. Оно присуще им всем <107>.

<107> Яковлев В.Ф. Гражданско-правовой метод регулирования общественных отношений // Избранные труды: В 3 т. М., 2012. Т. 2. Кн. 1. С. 114.

Тем не менее и в ст. 2, и в ст. 8 НК РФ (где содержится нормативное определение налога) использован изначально "принудительный" термин - взимание, который было бы разумно заменить на более адекватный - уплата. Кроме того, термин "взимание" является более обезличенным, чем термин "уплата", поскольку если бы с точки зрения данных норм НК РФ налоги не взимались, а уплачивались, то являлись бы вполне естественными вопросы "кому?" и "за что?". Но поскольку налоги взимаются, то это как бы происходит само собой, без персонализации установившего и получающего их субъекта, вследствие чего поставить подобные вопросы уже сложнее. Тем самым государство пытается сделать вид, что к налогообложению оно не имеет прямого отношения.

Соответственно, **отрасль налогового права** можно определить как систему норм права, регулирующих общественные отношения по уплате налогов и сборов, а также связанные с ними отношения.

Что касается **предмета** налогового права, он также может быть определен исходя из ст. 2 НК РФ: это общественные отношения по уплате налогов и сборов, а также связанные с ними отношения. Следует учесть, что общественные отношения по уплате сборов традиционно регулируются налоговым правом, "право сборов" в настоящее время специально не выделяется, хотя и не исключено его появление в будущем.

Относительно **метода** налогового права по настоящее время единой позиции не существует. По мнению И.В. Рукавишниковой, если предмет отрасли отвечает на вопрос "что?", то сущность метода правового регулирования соответствует вопросам "как?", каким образом складывается правовое регулирование отношений, складывающихся между участниками; какое положение относительно друг друга занимают субъекты правоотношения; какими правами и обязанностями наделены участники и как могут быть защищены нарушенные права участников правоотношения? <108>.

<108> Рукавишникова И.В. Метод финансового права. М., 2006. С. 89.

В статье 2 НК РФ специально указано на властный характер отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Однако это указание не совсем корректно. Властный характер отношений должен означать как минимум присутствие в качестве одной из сторон органа власти, как максимум возможности данного органа власти проявлять властные полномочия и порождать (изменять, прекращать) соответствующие правоотношения путем принятия индивидуальных актов, а также применять принуждение для их реализации.

Само собой, разумеется, существуют властные налоговые правоотношения между органом власти и субъектом, не являющимся таковым (в том числе между органом исполнительной власти (налоговым органом) и налогоплательщиком - при взыскании налога; ст. ст. 46 - 48 НК РФ). Но существуют налоговые правоотношения только между органами власти (в том числе между налоговым органом и органом внутренних дел - при направлении материалов для решения вопроса о возбуждении уголовного дела; п. 3 ст. 32 НК РФ). Кроме того, существуют налоговые правоотношения между субъектами, вообще не являющимися органами власти (в том числе между налоговым агентом и налогоплательщиком - ст. 24 НК РФ; между двумя налогоплательщиками НДС по поводу выставления счетов-фактур при реализации товаров (работ, услуг) - п. 3 ст. 168 НК РФ). Соответственно, в научной литературе выделяются "горизонтальные" налоговые правоотношения (либо между органами власти, либо между субъектами, не являющимися органами власти) и "вертикальные" налоговые правоотношения (между органами власти и субъектами, не являющимися органами власти) <109>.

<109> Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. М., 2005. С. 130.

В то же время орган власти, даже присутствуя в качестве стороны налогового правоотношения, не всегда проявляет властные полномочия (инициирует, изменяет или прекращает правоотношение; обязывает к определенному поведению другую сторону; применяет принуждение). Отношения по обжалованию ненормативных актов налоговых органов (гл. 19 - 20 НК РФ) - яркий тому пример: управомоченной и иницилирующей правоотношение стороной выступает налогоплательщик (иное лицо, подающее жалобу). Другой пример - отношения по установлению и введению налогов между субъектами законодательной инициативы и законодательными (представительными) органами власти, которые не являются отношениями власти и подчинения.

Соответственно, далеко не все налоговые правоотношения являются властными, и не во всех налоговых правоотношениях присутствует орган власти. В связи с этим можно утверждать, что

законодатель недостаточно корректно сформулировал и п. 3 ст. 2 ГК РФ, в соответствии с которым к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. С.В. Запольский справедливо полагает, что без существенных оговорок подчинение - неверный алгоритм взаимоотношений в области финансов. И не только потому, что налогоплательщик не подчинен налоговому органу, но и вследствие того, что финансовые правоотношения как отношения имущественные предполагают некую весьма значительную автономию воли, самостоятельность, а подчинение как раз этого не допускает <110>. По мнению С.Г. Пепеляева, суть позиций 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 <111>. Интересна и интегральная позиция Д.В. Винницкого: в современных условиях характеристика налоговых отношений (как и любых публично-правовых отношений) одновременно в качестве "властных" и "императивных" уже не вполне точна, так как публичная власть в последние десятилетия все более ассоциируется с деятельностью по исполнению законов и оказанию публичных услуг, а не трактуется в вульгарном ключе как нечто обязательно сопровождаемое продуцированием односторонних распоряжений и постоянной угрозой принуждения <112>.

<110> Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. М., 2008. С. 75.

<111> Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2015. С. 178, 179.

<112> Винницкий Д.В. Налоговое право: Учебник для бакалавров. М., 2013. С. 52.

Представляется, что потенциальная возможность применения государственным органом принуждения в некоторых налоговых правоотношениях не может являться определяющим фактором для решения вопроса о методе налогового права, поскольку, как уже отмечалось, возможность принуждения к предписанному нормой права варианту поведения - свойство практически любой нормы права. По мнению П.М. Годме, будучи установлен в одностороннем порядке, налог взывается с использованием мер принуждения. Целый механизм средств принуждения и санкций оказывает давление на налогоплательщиков с тем, чтобы обязать его внести налог. Несомненно, такое принуждение чаще всего выступает в виде простой угрозы. Как правило, налогоплательщик своевременно вносит причитающиеся налоги. Но если налогоплательщик уплачивает налог, не ожидая применения средств принуждения, то это потому, что он знает, что такие меры существуют и что в случае его отказа платить, эти меры будут приняты и его заставят уплатить причитающиеся суммы с излишком <113>.

<113> Годме П.М. Финансовое право. М., 1978. С. 371.

По всей видимости, указание на властный характер налоговых отношений в ст. 2 НК РФ (как, впрочем, и в п. 3 ст. 2 ГК РФ) - остаточное, но все еще значимое следствие представлений о финансовом праве, которые преобладали в советской юридической традиции. Так, ряд авторов обращают внимание на то, что российское финансовое законодательство 60 - 80-х годов XX в. формировалось преимущественно как часть административного законодательства, ориентированная на регулирование властных планово-финансовых отношений в сфере ценообразования, расчетов, кредитования, формирования публичных финансовых фондов, их распределения и контроля со стороны государственных органов <114>.

<114> Петрова Г.В., Конюхова Т.В., Прищепина М.А., Иванова М.С. Концепция развития финансового законодательства // Концепция современного законодательства / Под ред. Хабриевой Т.Я., Тихомирова Ю.А., Орловского Ю.П. М., 2004. С. 231.

Взаимосвязанный дискуссионный момент при характеристике основной массы налоговых правоотношений - зачастую постулируемое неравенство (неравноправие) их участников (как правило, налогоплательщика и налогового органа). Так, с точки зрения В.А. Яговкиной, императивность налогового правоотношения проявляется в фактическом неравенстве сторон <115>.

<115> Яговкина В.А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект): Дис. ... канд. юрид.

наук. М., 2003. С. 32.

Сомнения состоят в том, что равенство (неравенство) - категории, которые могут быть относительно легко применены при количественном измерении какого-либо параметра. Те же показатели, которые не могут быть точно измерены через количественные характеристики, оцениваются на предмет равенства (неравенства) лишь с достаточной степенью условности. Представляет интерес позиция А.А. Рябова о том, что признак равенства сам по себе вносит существенный элемент неопределенности в характеристику отношений, ведь, к примеру, в налоговом праве о юридическом неравенстве налогоплательщика и налогового органа говорить в принципе нельзя. Юридического неравенства в этих отношениях попросту нет, есть функциональные различия, поэтому глубокой ошибкой было бы утверждение о том, что предметы гражданского и налогового права различаются по признаку наличия или отсутствия равенства. Юридическое неравенство может пониматься только как разный объем правоспособности или прав у субъектов, занимающих одно и то же место в одном и том же типе правоотношений. Определить неравенство можно лишь путем сравнения чего-то сходного в парадигме "большее - меньшее". В связи с этим бессмысленно оценивать в качестве юридического неравенства отношения власти и подчинения, властного контроля и надзора, ибо они оцениваются по иному критерию - усеченности автономии воли <116>.

<116> Рябов А.А. Влияние гражданского права на налоговые отношения (доктрина, толкование, практика). М., 2014. С. 22.

Тем не менее, несмотря на обозначенные особенности, **метод** налогового права традиционно характеризуется как **императивный с элементами диспозитивности**. Для императивного метода существует второе обозначение - публично-правовой метод, поскольку такой метод правового регулирования характерен для административных и иных публичных правоотношений. В пунктах 3.6.4 - 3.6.6 Рекомендаций по подготовке и оформлению проектов федеральных законов (доведены письмом Минюста России от 23 февраля 2000 г. N 1187-ЭР) разъяснено следующее: императивное предписание - закрепляет такой вариант поведения граждан и иных субъектов права, которому они должны неукоснительно следовать. К императивным предписаниям относятся: обязывающее предписание - устанавливает обязанность граждан и иных субъектов права действовать определенным образом; запрещающее предписание - устанавливает запрет на совершение каких-либо действий (активного действия либо бездействия). Диспозитивное предписание - разрешает гражданам и иным субъектам права по своему усмотрению определять права и обязанности в конкретном правоотношении либо реализовывать права и обязанности, предусмотренные этим предписанием.

В Определении КС РФ от 7 ноября 2008 г. N 1049-О-О отмечается, что специфика юридической природы налоговых отношений, имеющих публично-правовой характер, и обусловленная Конституцией РФ обязанность государства по обеспечению равного налогового бремени и защиты прав, свобод и законных интересов граждан и организаций как налогоплательщиков определяют применение главным образом императивного метода налогового правового регулирования и, соответственно, связанность свободы усмотрения субъектов налогового права наличием прямых нормативно-правовых предписаний налогового законодательства. А.В. Демин справедливо полагает, что чем более конфликтна сфера отраслевого регулирования, чем значительнее в ней удельный вес императивных норм, а также обязываний и запретов, процедурных и процессуальных форм, чем существеннее участие государственно-властных субъектов в социальных взаимодействиях, тем выше требования формальной определенности, предъявляемые к отраслевым нормам права <117>.

<117> Демин А.В. Нормы налогового права. Красноярск, 2010. С. 61.

Однако следует учесть, что императивность метода налогового права в основной массе налоговых правоотношений (по уплате налогов) скорее проявляется в безальтернативном урегулировании правом поведения обеих сторон налогового правоотношения, чем в предоставлении органу власти возможности действовать властно-обязывающим образом, так как до наступления срока уплаты налога возмещать на данные правоотношения орган власти по общему правилу не может. Наиболее близкими к административным являются отношения налогового контроля, отношения по принудительному взысканию налогов. По мнению С.В. Запольского, трудно представить себе налоговое право без института налогового контроля, академически тяготеющего к административному праву <118>.

<118> Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. М., 2008. С. 17.

В методе правового регулирования можно обнаружить и элементы диспозитивности: налогоплательщик по своему желанию (если иное не следует из НК РФ), в частности, может:

- уплатить налог досрочно (п. 1 ст. 45 НК РФ);
- подать декларацию лично либо иным указанным в НК РФ способом, в том числе по почте (п. 4 ст. 80 НК РФ);
- применять вычеты по НДС как в том налоговом периоде, в котором возникло соответствующее право, так и в любом последующем периоде в течение трех лет (п. 1.1 ст. 172 НК РФ);
- выбрать метод учета доходов и расходов по налогу на прибыль организаций (ст. ст. 271 - 273, 313 НК РФ);
- заключить с другими налогоплательщиками договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков для особого исчисления и уплаты налога на прибыль организаций (п. 1 ст. 25.1 НК РФ);
- определить, какой именно вид налогового вычета будет применен при исчислении НДФЛ с дохода от продажи имущества, находившегося в собственности менее трех лет - фиксированный, либо в виде расходов (подп. 1 п. 1, п. 2 ст. 220 НК РФ);
- перейти с общей системы налогообложения на специальный налоговый режим (система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог или ЕСХН) - гл. 26.1 НК РФ, упрощенная система налогообложения (УСН) - гл. 26.2 НК РФ, система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) - гл. 26.3 НК РФ, патентная система налогообложения - гл. 26.5 НК РФ) и т.д.);
- защищать свои права (в том числе истребовать излишне уплаченный налог - ст. 78 НК РФ, обжаловать акты налоговых органов - ст. 137 НК РФ), либо не предпринимать мер по их защите. **Nemo jure suo uti cogitur** - никто не обязан пользоваться своим правом <119>.

<119> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 262.

Впрочем, как справедливо отмечает Е.П. Васькова, в НК РФ присутствует диспозитивное регулирование прав и обязанностей, как налогоплательщиков, так и налоговых органов <120>. Например, налоговый орган (опять же, если иное не следует из НК РФ) может провести, либо не проводить выездную налоговую проверку (ст. 89 НК РФ), а при ее проведении по своему усмотрению определить налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке, а также периоды, за которые проводится проверка; зачесть излишне уплаченный (взысканный) налог (ст. ст. 78, 79 НК РФ) в счет погашения той недоимки, которую он определит сам и т.д. По мнению А.В. Демина, дискреция как особая форма управленческой деятельности означает возможность властного субъекта действовать по своему усмотрению в зависимости от складывающейся ситуации, нередко включая и "право на бездействие" <121>.

<120> Васькова Е.П. Принцип диспозитивности в налоговом праве и его интерпретация в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. М., 2010. С. 39.

<121> Демин А.В. Нормы налогового права. Красноярск, 2010. С. 256.

Однако диспозитивность может только присутствовать в налоговом праве в виде отдельных элементов, но не характеризовать его. С.В. Запольский полагает, что невозможно представить существование государства, в котором взимание налогов осуществляется гражданско-правовыми средствами, а обеспечивается обычным иском судопроизводством. Любые попытки ведения финансовой деятельности на началах диспозитивности будут обречены на неудачу, в этом нас убеждают и действительность, и исторические примеры <122>. Впрочем, выделить какую-либо отрасль отечественного права, в которой присутствует исключительно императивный метод правового регулирования (либо исключительно диспозитивный), невозможно. В некоторых отраслях (в особенности в гражданском и в арбитражном процессах) затруднительно даже определить, какой именно метод правового регулирования представлен в большем объеме.

<122> Запольский С.В. Теория финансового права: Научные очерки. М., 2010. С. 270, 271.

В науке традиционно выделяются такие способы правового регулирования, как дозволение, запрет, позитивное обязывание <123>. Для дозволения характерен такой способ реализации норм права, как применение; для запрета - соблюдение; для позитивного обязывания - исполнение. В налоговом праве в

основном применяется позитивное обязывание. Это неудивительно, поскольку наиболее важные общественные отношения - по уплате налогов - регулируются именно таким способом. Налогоплательщик обязан совершить активные (позитивные) действия - уплатить налог, представить налоговую декларацию и т.д. Но в то же время отношения, связанные с налоговой ответственностью, регулируются методом запрета. Противоправное поведение в сфере налогообложения запрещено нормами права под угрозой применения неблагоприятных последствий, в том числе налоговых санкций - штрафов (гл. 15, 16, 18 НК РФ). С точки зрения Н.П. Кучерявенко, позитивные обязывания, составляющие основу налогово-правовых режимов, являются элементом единой системы дозволений, запретов и обязываний, формирующих юридический режим в целом <124>.

<123> Алексеев С.С. Теория права. М., 1994. С. 157.

<124> Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Харьков, 2004. Т. II: Введение в теорию налогового права. С. 66.

Говоря о **налогах и налогообложении**, следует учесть, что указанные понятия не тождественны и имеют различные значения. Так, в ст. 57 Конституции РФ устанавливается обязанность по уплате законно установленных налогов и сборов. Часть 1 ст. 72 Конституции РФ закрепляет, что в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов находится установление общих принципов налогообложения и сборов в России. В соответствии с ч. 3 ст. 75 Конституции РФ система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом. Нормативного определения термин "налогообложение" в настоящее время не имеет, однако непосредственно в НК РФ и во вводных законах к нему он применяется более 1000 раз.

Русский ученый С.И. Иловайский писал, что процесс, через который назначаются следующие с населения налоги, называется обложением <125>. С.В. Запольский отмечает, что фискальная деятельность государства объективно раскладывается на два самостоятельных процесса. Один из них состоит в формировании принципов налоговой политики, облечении их в правовую форму, доведении до юридических и физических лиц существа налогового бремени, создании налогового аппарата, решении многих других публичных налоговых вопросов. Другой - сам процесс налогообложения, состоящий в регистрации налогоплательщиков, их учете, создании у них побудительных стимулов совершения налоговых расчетов, производстве отчетности, применении различных поощрений, особых режимов, санкций <126>. Налоговое право в ближайшем рассмотрении сводится к нескольким юридическим конструкциям, часть которых являются материально-правовыми (налоги), а другая часть - процессуальными (налогообложение) <127>. Авторы одного из учебных пособий также придерживаются позиции, что слово "налогообложение" выражает собой некий процесс, включающий в себя установление и взимание налога. Таким образом, налогообложение - это динамика явления, налог - это его статика <128>. Подобного подхода придерживается и Д.А. Белинский: налогообложение включает не только исчерпывающий перечень налогов и сборов, но и процессуальное обеспечение их появления (ввод, изменения, отмены) и взимания <129>.

<125> Иловайский С.И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. Гл. XIX // СПС "Гарант".

<126> Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. М., 2008. С. 77.

<127> Запольский С.В. Теория финансового права: Научные очерки. М., 2010. С. 311.

<128> Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. СПб., 2002. С. 35.

<129> Белинский Д.А. Место налоговой системы Украины в публичной финансовой системе // Очерки налогово-правовой науки современности. Москва - Харьков, 2013. С. 106.

Соответственно, **налогообложение** можно определить как урегулированный правом процесс уплаты налогов, а также связанные с ним процессы (в том числе установление и отмена налогов, взыскание налогов, налоговый контроль, привлечение к ответственности за налоговые правонарушения, защита прав налогоплательщиков и др.).

Кроме того, следует отметить, что в научной и учебной литературе, а также в судебных актах продолжает применяться термин "**налоговая система**", который нормативного определения на сегодняшний день не имеет. Применение данного термина, возможно, объясняется своеобразной инерцией. До 1 января 1999 г. в ст. 2 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" было дано такое его нормативное определение: совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей (далее - налоги), взимаемых в установленном порядке, образует налоговую систему. Указанное понятие зачастую подвергалось критике в научной (учебной) литературе:

обосновывалось, что совокупность налогов образует систему налогов, а налоговая система - совокупность существенных условий налогообложения (в том числе включающих систему налогов), т.е. более широкое понятие, характеризующееся экономическими и политико-правовыми элементами <130>. Использование понятия "налоговая система" в широком смысле (в различных вариациях) можно обнаружить и в современных учебных пособиях <131>, но дискуссия относительно содержания данного термина продолжается <132>.

<130> Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М., 1997. С. 178; Основы налогового права: Учебно-метод. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 1995. С. 80.

<131> Назаров В.Н. Основы налогового права: Учебн. пособие. М., 2008. С. 18; Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учебн. пособие. М., 2009. С. 90; Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): Монография. М., 2009. С. 215; Парыгина В.А., Тедеев А.А. Налоговое право: Учебник. С. 99.

<132> Борисов А.М. "Налоговая система", "система налогообложения" или "система налогов и сборов"? // Налоги и налогообложение. 2010. N 3.

Представляется, что анализ актов Конституционного Суда РФ (в том числе Определения от 8 июня 2004 г. N 224-О, от 23 июня 2005 г. N 272-О, от 5 февраля 2009 г. N 367-О-О, от 15 мая 2012 г. N 873-О, от 4 июня 2013 г. N 966-О и др.) позволяет утверждать: термин "налоговая система" применяется в них в узком смысле - как система налогов и сборов. В узком смысле данный термин также применяется в некоторых современных учебных пособиях и при этом приравнивается к используемому в НК РФ термину "система налогов и сборов" <133>. Есть основания полагать, что более обоснованным является именно узкий, но конкретный подход к термину "налоговая система". Кроме того, сам по себе спор относительно содержания данного термина носит скорее теоретический характер, практическое применение любого подхода сомнительно.

<133> Клейменова М.О. Налоговое право. М., 2013. С. 77; Крохина Ю.А. Юридическая сущность налога в системе фискальных платежей Российской Федерации // Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования. М., 2003. С. 97; Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 2 т. М., 2009. Т. 1. Общая часть. С. 460; Миляков Н.В. Налоговое право: Учебник. М., 2008. С. 83.

Однако налоги в России составляют именно систему, т.е. состоят в определенной взаимосвязи. Иногда сумма одного налога, уплачиваемого налогоплательщиком, может прямо зависеть от суммы другого налога. Например, при исчислении налога на прибыль организаций, а также НДС с доходов предпринимателей налогоплательщики могут учесть расходы по начислению (уплате) ими ряда иных налогов - подп. 1 п. 1 ст. 264, ст. 221 НК РФ. Статья 170 НК РФ, расположенная в гл. 21 НК РФ "Налог на добавленную стоимость", регламентирует порядок отнесения сумм НДС на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), т.е. по существу исчисление налога на прибыль организаций. В Определении КС РФ от 6 июля 2010 г. N 1084-О-О (со ссылкой на Определения КС РФ от 1 октября 2009 г. N 1269-О-О, от 1 октября 2009 г. N 1268-О-О и от 1 декабря 2009 г. N 1484-О-О) отмечается, что уплата того или иного налога может рассматриваться как обстоятельство, учитываемое при формировании последующих налоговых обязательств налогоплательщика. Кроме того, случаи освобождения от уплаты некоторого налога вполне могут указываться в главе НК РФ, регламентирующей иной налог (что характерно для специальных налоговых режимов, например, ЕСХН - в п. 3 ст. 346.1, УСН - в п. 2 ст. 346.11 НК РФ, ЕНВД - в п. 4 ст. 346.26 НК РФ).

В то же время правовая взаимосвязь различных налогов существует только тогда, когда это прямо следует из закона. Так, физическое лицо, несколько лет использующее право на налоговый вычет по НДС в связи с приобретением квартиры (подп. 3 п. 1 ст. 220 НК РФ), может без каких-либо отрицательных правовых последствий игнорировать предложения налогового органа по уплате налога на имущество с этой квартиры (гл. 32 НК РФ), если налоговым органом без уважительных причин пропущен срок на взыскание данного налога (ст. 48 НК РФ).

Взаимосвязь налогов проявляется также и в том, что справедливость налогового права конкретной страны можно адекватно оценить, только учитывая все налоги, которые обязаны уплачивать налогоплательщики. Какой-либо один налог обычно не позволяет охарактеризовать все налоговое право с точки зрения справедливости.

1.2. Основные принципы налогового права

Под принципом права, как правило, понимают исходное нормативно-руководящее начало

(императивное требование), определяющее общую направленность правового регулирования общественных отношений <134>. Ж.-Л. Бержель полагает, что любая юридическая система основывается на фундаментальном выборе принципов, которые, впрочем, немногочисленны, - способных играть господствующую роль внутри юридической системы и определять ее идейный стержень и цель, но ни один из принципов никогда не закрепляется как исключительный и абсолютный. В лучшем случае есть принципы-доминанты <135>. По мнению Р. Алекси, принципы могут и должны быть сбалансированы. Достижение баланса между принципами является типичной формой реализации принципов <136>. Высказывается мнение, что опасность конституционного балансирования равновеликих ценностей состоит в том, чтобы не принизить значимость одного по отношению к другому и не отдать явное предпочтение одному из них. Согласование друг с другом противоборствующих конституционных принципов является непростой задачей, стоящей перед Конституционным Судом при рассмотрении конкретных дел <137>.

<134> Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.К. Бабаева. М., 2001. С. 222.

<135> Бержель Ж.-Л. Общая теория права / Пер. с фр. М., 2000. С. 482.

<136> Алекси Р. Понятие и действительность права (ответ юридическому позитивизму) / Пер. с нем. М., 2011. С. 89.

<137> Конституционная экономика / Отв. ред. Г.А. Гаджиев. М., 2010. С. 48.

Принцип права иногда рассматривается, как разновидность аксиомы, то есть утверждения, которое не требует доказательства (не может быть доказано). **Principia probant, non probantur** - принципы суть доказательства, они не доказываются <138>. Так, С.Н. Егоров, предлагая аксиоматические основы теории права, отмечает, что принципы ограничения внешней свободы не могут иметь непреложности законов природы. Они должны (и могут) быть установлены в зависимости от того, чего мы хотим добиться, формулируя правила поведения, нормы права, то есть от наших целей. Возможность разного целеполагания приводит к тому, что возможны и различные теории права. Одним из элементов любой теории является первоначальное утверждение, которое представляет собой обобщающий термин для аксиомы, постулата, принципа, начала и т.п. Хорошая система первоначальных утверждений (аксиоматическая система) должна удовлетворять ряду требований: содержательность, формальная непротиворечивость, дедуктивная полнота, взаимонезависимость <139>. В.В. Михайлов обоснованно полагает, что главным, с содержательной точки зрения, атрибутом современной системы социальных ограничений является концепция реализуемого этим обществом социокультурного проекта, содержащая его главные ценностно-целевые установки и константы, в особенностях которых концепция и находит свое выражение <140>.

<138> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 305.

<139> Егоров С.Н. Аксиоматические основы теории права. СПб., 2001. С. 8, 18 - 23.

<140> Михайлов В.В. Социальные ограничения: структура и механика подавления человека. М., 2011. С. 86.

Вполне справедлива и позиция В.П. Малахова о том, что в контексте юридического правопонимания различимы только идейные и организационные принципы <141>. Однако то, что некоторые принципы права носят идейный характер, позволяет заключить, что они представляют собой систему ценностей, но не столько существующего в настоящее время общества, сколько того общества, которое является целью прогрессивного развития, то есть более совершенного, но при этом теоретически достижимого общества. Другой вопрос - насколько реально развитие общества до достижения им тех параметров, которые заданы через идейные принципы.

<141> Малахов В.П. Мифы современной общеправовой теории. М., 2013. С. 24.

В пункте 3.6.1 Рекомендаций по подготовке и оформлению проектов федеральных законов (доведены письмом Минюста России от 23 февраля 2000 г. N 1187-ЭР) дано следующее определение: предписание-принцип - закрепляет исходные, руководящие нормативные положения общего характера, имеющие значение для отдельной отрасли, подотрасли, института права либо права в целом. Статья 38 Статута Международного суда, принятого в г. Сан-Франциско 26 июня 1945 г. (неотъемлемая часть Устава ООН), устанавливает, что суд, который обязан решать переданные ему споры на основании международного права, применяет общие принципы права, признанные цивилизованными нациями.

Под **принципом налогового права** соответственно можно понимать исходное нормативно-руководящее начало (императивное требование), определяющее общую направленность

правового регулирования общественных отношений по уплате налогов и сборов и связанных с ними отношений.

Правовые принципы могут быть прямо закреплены в нормах права (нормы-принципы) либо выводиться из содержания норм права путем их толкования. Принципы права имеют высокую степень обобщения, устойчивости и стабильности, находятся в определенной взаимосвязи друг с другом. Они используются законодателями как "ориентир" при установлении и совершенствовании норм права, а также правоприменителями при разрешении ситуаций, четко правом не урегулированных (в частности, при толковании норм права). Кроме того, система принципов права соответствующей отрасли практически всегда используется для "первого знакомства" заинтересованных лиц (в том числе студентов) с данной отраслью. Относительная стабильность принципов права объясняет тот факт, что учебные курсы, как правило, не подвергаются серьезной ревизии при периодических изменениях законодательства, в том числе налогового.

Исходя из Постановления КС РФ от 13 марта 2008 г. N 5-П, неопределенность в понимании нормы законодательства о налогах может быть преодолена - в целях обеспечения единого, непротиворечивого правового регулирования - путем систематического толкования с учетом иерархического построения норм в правовой системе, предполагающего, что толкование норм более низкого уровня должно осуществляться в соответствии с нормами более высокого уровня, к числу которых относятся нормы, закрепляющие конституционные принципы, и с учетом общих целей принятия соответствующего закона. Кроме того, в ряде актов КС РФ (в т.ч. Определения от 4 декабря 2003 г. N 441-О и N 442-О, от 4 июня 2007 г. N 320-О-П и N 366-О-П, от 16 декабря 2008 г. N 1072-О-О, от 1 октября 2009 г. N 1270-О-О) разъяснено, что, поскольку нормы законодательства о налогах и сборах различны по характеру и значению, пределы детализации таких его норм, как абстрактно сформулированные нормы-принципы, определяются законодателем с учетом необходимости их эффективного применения к неограниченному числу конкретных правовых ситуаций.

Generalia sunt praepondenda singularibus - общее должно предшествовать отдельному <142>. Еще Лао-цзы считал, что корни порядка - это гуманность и справедливость; ветви порядка - законы и правила. Человеческая жизнь основана на корнях, а не на ветвях. Если Вы действительно добрались до корней, то Вас не смутят ветки; если Вы знаете, что является главным, Вас не запутают сомнения <143>. Известный советский правовед А.В. Васильев отмечал, что категория "принципы права" служит в теории права для отображения основных идейных начал целенаправленного правового регулирования, лежащих в основе как отдельных его компонентов, так и всего его механизма в целом, обеспечивающего в своей деятельности необходимый правопорядок <144>.

<142> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 173.

<143> Вэнь-цзы: Познание тайн. Дальнейшее развитие учения Лао-цзы. М., 2004. С. 173, 177.

<144> Васильев А.В. Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права. М., 1976. С. 225 - 226.

Но не следует абсолютизировать роль правовых принципов - высокая степень обобщения одновременно означает пониженную степень конкретизации прав и обязанностей субъектов права. Р. Кабрьяк приводит формулу, предложенную в конце XIX века судьей Холмсом (США), - "общие положения не позволяют разрешать конкретные случаи" <145>. **In generalibus versatur error** - общие выражения плодят ошибки <146>.

<145> Кабрьяк Р. Кодификации / Пер. с фр. М., 2007. С. 222.

<146> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 194.

Кроме того, по справедливому замечанию А.В. Демина, каждое лицо вправе толковать общие принципы налогообложения согласно своему правопониманию, юридическому опыту и правовой культуре <147>. Можно обнаружить сходный подход и в ином источнике: что касается принципов налогообложения, то предлагаемый в различных работах их перечень является отображением субъективных усмотрений авторов по поводу того, каким они желают видеть налогообложение <148>. В целом проблему описывает А.Ф. Черданцев: выделение в праве тех или иных норм либо руководящих идей, конкретизированных в детальных нормах в качестве принципов, в определенной мере имеет оценочный характер. Этим отчасти можно объяснить то, что разные авторы приводят разные перечни принципов права или других правовых явлений. Каждый автор стремится внести свой вклад в разработку системы принципов и зачастую называет какие-то другие принципы, не отмеченные ранее. До сих пор юридическая наука не пришла к единому мнению о количестве и содержании даже основных принципов права. Это объясняется многими причинами, прежде всего тем, что выбор определенных положений в качестве принципов права связан с

оценочными процессами. Оценки же, как известно, меняются в зависимости от субъекта и времени <149>.

<147> Демин А.В. Налоговое право России. М., 2006. С. 117.

<148> Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. СПб., 2002. С. 123.

<149> Черданцев А.Ф. Логико-языковые феномены в юриспруденции. М., 2012. С. 136, 264.

В силу ч. 3 ст. 75 Конституции РФ общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом. Соответственно, иными нормативными актами (в том числе принятыми на уровне субъектов РФ или муниципальных образований) общие принципы налогообложения и сборов не устанавливаются. Следует отметить, что п. "и" ч. 1 ст. 72 Конституции РФ предусматривает, что установление общих принципов налогообложения и сборов в РФ находится в совместном ведении Российской Федерации и субъектов РФ. Однако, как справедливо полагают Н.М. Чепурнова и Т.Н. Затулина, анализируя правовые позиции КС РФ, данный институт следовало бы отнести к исключительному ведению Российской Федерации (ст. 71 Конституции РФ) <150>. На практике происходит именно так - общие принципы налогообложения и сборов обозначены только на федеральном уровне.

<150> Чепурнова Н.М., Затулина Т.Н. Конституционно-правовые основы регулирования налоговых отношений в Российской Федерации. М., 2010. С. 128.

В Постановлении КС РФ от 21 марта 1997 г. N 5-П отмечается, что общие принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации.

Термин "общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации" фактически равнозначен термину "принципы налогового права". В НК РФ также используется эквивалентный термин "основные начала законодательства о налогах и сборах". Большинство основных принципов (начал) налогового права регламентируются в ст. 3 НК РФ. По сходной модели организован и ГК РФ, в ст. 1 которого урегулированы основные начала гражданского законодательства.

Следует отметить определенную проблему, отмеченную Р. Кабрияком. Он считает, что при кодификации сложно обеспечить соблюдение иерархии правовых норм, выражающих принципы права, которые должны иметь надзаконную силу <151>. Соответственно, применительно к принципам права не может использоваться традиционное правило разрешения юридических коллизий: **lex specialis derogat generali** - специальная норма имеет приоритет над общей нормой. Принцип права, несмотря на свой предельно общий характер, всегда имеет приоритет над иными нормами права (правовой системы, отрасли, института), в том числе и в случае, если принцип права сформулирован в виде нормы и, соответственно, урегулирован в нормативном правовом акте определенной юридической силы.

<151> Кабрияк Р. Кодификации / Пер. с фр. М., 2007. С. 406.

Подход к данной проблеме предлагает Ж.-Л. Бержель, рассматривая общие принципы как положения (правила) объективного права, которые могут выражаться, а могут и не выражаться в текстах, но обязательно применяются в судебной практике и обладают достаточно общим характером <152>. Фактически тот же подход предлагает Г.А. Гаджиев: устранение пробелов с помощью судов предполагает признание высокого статуса основных начал (принципов) налогового права. Характеристика принципов, содержащихся в ст. 3 НК РФ, как конституционно-значимых, имеет принципиальное значение, поскольку Конституционный Суд РФ с их помощью расширяет свой инструментарий, включая их в перечень критериев конституционности норм налогового законодательства. По сути, повышением правового статуса основных начал налогового законодательства снимается необходимость устранения пробелов только усилиями законодателя <153>.

<152> Бержель Ж.-Л. Общая теория права / Пер. с фр. М., 2000. С. 168.

<153> Гаджиев Г.А. Особенности толкования норм налогового законодательства // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. С. 26.

С учетом того что восприятие некоторого положения как принципа права осуществляется не только судьями, а мнение судей не может принципиально отличаться от мнения профессионального (научного) юридического сообщества, можно уточнить приведенный подход: принцип права существует, если он применяется в этом качестве в судебной практике и относительно единообразно признается

профессиональным (научным) сообществом юристов. Сходную позицию занимают И.Е. Милова и Е.А. Милова: этап формирования принципа права завершается его объективацией, которая возможна в следующих формах: 1) прямая фиксация понятия в официально признаваемых источниками права текстах; 2) массовое использование соответствующей идеи в правоприменительной практике <154>. Исходя из ч. 6 ст. 13 АПК РФ и ч. 3 ст. 11 ГПК РФ, ч. 4 ст. 2 и ч. 6 ст. 15 КАС РФ в определенных случаях суд может разрешить дело, исходя из общих начал и смысла законодательства (аналогия права). Примечательно то, что еще в ст. 4 ГПК РСФСР 1923 г. было предусмотрено, что за недостатком узаконений и распоряжений для решения какого-либо дела, суд решает его, руководствуясь общими началами советского законодательства и общей политикой Рабоче-Крестьянского Правительства. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 июня 2014 г. N 2339/14 разъяснено, что определенное толкование норм права вступает в противоречие как по букве, так и по смыслу с положениями гражданского законодательства.

<154> Милова И.Е., Милова Е.А. К вопросу о понятии принципов права // Вопросы экономики и права. 2009. N 2.

В России обоснование приоритета принципов налогового права упрощается: практически все принципы, предусмотренные сейчас в ст. 3 НК РФ, ранее были закреплены на уровне правовых позиций КС РФ <155>. Г.А. Гаджиевым высказывается даже более радикальная позиция: общая часть НК РФ создана путем решений КС РФ. Налоговое право в России появилось из 15 - 20 решений Конституционного Суда <156>.

<155> Цыганков Э.М. Проблемы применения и системного развития налогового законодательства в аспекте соотношения публичного и частного права. М., 2005. С. 41.

<156> Гаджиев Г.А. Современный судья должен думать об экономике. URL: http://zakon.ru/Discussions/sovremennyj_sudya_dolzhen_dumat_ob_ekonomike_intervyu_gadisa_gadzhieva/17539.

При этом преодоление правовой позиции КС РФ запрещено ст. ст. 29, 79 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. N 1-ФКЗ "О Конституционном Суде Российской Федерации". В Постановлении КС РФ от 16 июня 1998 г. N 19-П разъяснено, что постановления этого Суда являются окончательными, не могут быть пересмотрены другими органами или преодолены путем повторного принятия отвергнутого неконституционного акта, а также обязывают всех правоприменителей, включая другие суды, действовать в соответствии с правовыми позициями КС РФ. По мнению Г.А. Гаджиева и С.Г. Пепеляева, в качестве специальной разновидности правовой позиции КС РФ можно рассматривать интерпретацию судом общих принципов права <157>. Как отмечает А. Барак, судья Верховного суда Израиля, судебное правотворчество, проистекающее из толкования Конституции, имеет то же нормативное положение, что и сама Конституция <158>.

<157> Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель - налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного Суда РФ. М., 1998. С. 61.

<158> Барак А. Судейское усмотрение / Пер. с англ. М., 1999. С. 139.

Но нельзя не отметить, что практика КС РФ, а также значительный объем современной литературы по налоговому (финансовому) праву зачастую предполагают наличие в налоговом праве "особого" перечня принципов, отличающихся от общепринятых по меньшей мере наименованием. По всей видимости, здесь подтверждается позиция С.В. Запольского: наука финансового права до сих пор слабо опирается на достижения общей теории права и недостаточно согласована с теорией гражданского, административного и других отраслей права <159>.

<159> Запольский С.В. Предисловие к сборнику // Современная теория финансового права: научные и практические аспекты развития институтов общей части финансового права: Сборник материалов междунар. научно-практ. конф. 25 - 26 марта 2011 г. М., 2012. С. 7, 8.

Правовые принципы в науке обычно подразделяются на **общеправовые** (применимые в любой отрасли права), **межотраслевые** (применимые в ряде отраслей права) и **отраслевые** (применимые только в конкретной отрасли права). Не исключено и выделение **институциональных** принципов права (относящихся к определенному правовому институту в рассматриваемой отрасли права). Сходным образом производится классификация принципов налогового права в Германии: выделяются основные

(конституционные) принципы, субпринципы и простозаконные принципы (не predetermined конституцией и свободно интерпретируемые законодателем) <160>.

<160> Буссе Р. Об экономическом истолковании норм налогового права и основанности в налогообложении: германский подход // Налоговед. 2014. N 4. С. 76.

Большинство принципов налогового права, естественно, являются отражением **общеправовых принципов**. Это либо прямо следует из текста актов налогового законодательства, либо выявляется путем его толкования, в том числе в актах Конституционного Суда РФ. А.В. Демин обоснованно полагает, что один и тот же конституционно-правовой принцип имеет различные оттенки, реализуясь в отраслевом законодательстве. Общие принципы налогообложения развивают и конкретизируют общеправовые принципы, закрепленные конституционно <161>.

<161> Демин А.В. К вопросу об общих принципах налогообложения // Журнал российского права. 2002. N 4.

Основываясь на перечне общепризнанных (всеобщих) принципов права, предложенном В.Н. Карташовым <162>, возможно предложить соответствующие принципы налогового права.

<162> Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.К. Бабаева. М., 2001. С. 231.

Принцип законности - в обобщенном виде требование соблюдения субъектами права законов и иных нормативных правовых актов, основанных на законах. Е.В. Скурко предлагает краткую, но точную формулировку данного принципа: законы должны соблюдаться <163>. **Legalitas regnorum fundamentum** - законность - основа государства <164>. По мнению А.Ф. Черданцева, идеология правового государства в случае конфликта законности и целесообразности в ходе правоприменения отдает предпочтение такой ценности, как законность <165>.

<163> Скурко Е.В. Принципы права в современном нормативном правопонимании. М., 2008. С. 83, 98, 194.

<164> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 229.

<165> Черданцев А.Ф. Логико-языковые феномены в юриспруденции. М., 2012. С. 133.

Нельзя не отметить, что содержание принципа законности звучит с современной точки зрения несколько тривиально, поскольку сложно представить нормативный правовой акт, принятый рационально рассуждающим органом власти без расчета на его исполнение адресатами. Например, по справедливому замечанию Т.Г. Морщаковой, неясно, чем принцип соблюдения закона отличается от простого определения любой нормы как общеобязательного правила поведения <166>. Однако в отечественных юридических учебных пособиях данный принцип традиционно упоминается и обычно стоит на первом месте в перечне общеправовых принципов. Указанная традиция в некоторой степени объясняется, например, тем, что законность упоминалась и в советских Конституциях (в т.ч. социалистическая законность - в ст. 4 Конституции СССР 1977 г.). Кроме того, еще Р.ф. Иеринг считал, что право существует для того, чтобы осуществляться. Осуществление есть жизнь и истина права, оно есть само право. Что не переходит в действительность, что находится лишь в законах, на бумаге, то является одним фиктивным правом, пустыми словами, и наоборот, то, что осуществляется в виде права, есть право, даже если его нет в законах, и если народ и наука еще не сознали его <167>.

<166> URL:
http://zakon.ru/Blogs/OneBlog/13485?entryName=tamara_georgievna_morshhakova_o_sudebnoj_sisteme_rossii_golicyno_iyul_2014_goda_tekst.

<167> Иеринг Р.ф. Юридическая техника // Избранные труды: В 2 т. СПб., 2006. Т. II. С. 328.

В качестве примера отражения данного принципа в налогообложении можно привести ст. 57 Конституции РФ: каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Пункт 5 ст. 3 НК РФ в развитие данного положения устанавливает, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ. В Постановлении КС РФ от 17 марта 2009 г. N 5-П разъяснено, что по смыслу ст. 57 Конституции РФ, закрепленной в ней обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы

корреспондирует право каждого не быть принужденным к уплате налогов и сборов, не отвечающих указанному критерию. Это право, как следует из данной статьи во взаимосвязи со ст. 18 Конституции РФ, определяет смысл, содержание и применение налогового законодательства, соответствующую деятельность законодательной и исполнительной власти, местного самоуправления и обеспечивается правосудием. В Определении КС РФ от 4 июня 2013 г. N 966-О указанное положение уточнено: обязанность платить налоги должна среди прочего пониматься как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом.

А.А. Пилипенко справедливо отмечает, что понятия "законно установленные" и "установленные законом" не являются равнозначными. Понятие "законно установленный" означает, что налог должен быть установлен юридически надлежащим образом в соответствии с законодательством, а "установленный законом" налог предполагает его юридическое провозглашение законодательным органом <168>.

<168> Пилипенко А.А. Экономико-правовые начала формирования налоговой системы // Финансовое право. 2006. N 10.

В налоговом праве отражение данного принципа обычно рассматривается как принцип законности налогообложения <169>.

<169> Демин А.В. Налоговое право России. М., 2006. С. 120; Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. М., 2005. С. 88.

В зарубежных правовых системах упоминается принцип верховенства права (**rule of law**). Американский юрист Д. Силкинат приводит сведения о том, что верховенство права предполагает наличие системы, в которой соблюдаются четыре универсальных принципа:

1) государственный аппарат и его должностные лица и официальные представители подчиняются праву;

2) нормативные правовые акты являются ясными и определенными, официально публикуются, отвечают требованиям стабильности и справедливости и направлены на обеспечение и защиту основных прав, в том числе защиту личности и собственности;

3) процесс принятия, исполнения и обеспечения действия нормативных правовых актов является открытым, справедливым и рациональным;

4) правосудие осуществляется компетентными, высокоморальными и независимыми заседателями или нейтральной стороной, которые имеются в государстве в достаточном количестве, обладают адекватными ресурсами и отражают структуру общества, которому они служат <170>.

<170> Силкинат Д. Верховенство права и его значение // Доктрины правового государства и верховенства права в современном мире: Сборник статей / Под ред. Зорькина В.Д., Баренбойма П.Д. М., 2013. С. 16.

Несмотря на крайне обобщенный характер принципа законности, из него можно вывести ряд следствий, имеющих существенное теоретическое и практическое значение. Среди них важнейшую роль играет **требование правовой определенности. Leges intellegi ab omnibus debent** - законы должны быть понятны каждому. **Ubi jus incertum, ibi nullum** - когда закон неопределен, закона нет <171>. С.Н. Егоров отмечает, что всякая норма должна быть сформулирована так, чтобы минимизировать возможность ее неверного понимания <172>. Шотландский ученый Адам Смит формулировал указанное требование так: налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен <173>. По мнению К.Т.ф. Эберга, как дальнейшее следствие принципа закономерности выступает требование того, чтобы налог был точно определен в отношении его субъекта, объекта и высоты, чтобы ясно были обозначены методы раскладки и взимания, правила контроля, штрафы за уклонение от уплаты налога и способы обжалования <174>. А.И. Худяков обоснованно заключил, что налоговый закон должен установить все основания возникновения, исполнения и прекращения обязательности, не допуская при этом двоякого толкования, неясностей и разночтений <175>. С точки зрения А.В. Демина, правовая определенность включает в себя:

<171> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 231, 368.

<172> Егоров С.Н. Аксиоматические основы теории права. СПб., 2001. С. 110.

<173> Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / Пер. с англ. М., 2007. С. 762.

<174> Эберг К.Т.ф. Курс финансовой науки. СПб., 1913. Репринтное издание Bibliard.ru. С. 182.

<175> Худяков А.И. Избранные труды по финансовому праву. СПб., 2010. С. 423.

- точность, ясность и доступность налоговых норм;
- разумный баланс абстрактного и конкретного;
- полноту (отсутствие фрагментации);
- согласованность (отсутствие явных противоречий) вновь принятой нормы с нормами иных отраслей отечественного и международного права <176>.

<176> Демин А.В. О неопределенности в налоговом праве и задачах современных юристов // Налоговед. 2013. N 11. С. 18.

Как разъяснено в Постановлении КС РФ от 27 мая 2008 г. N 8-П, необходимость соблюдения принципа правовой определенности подчеркивает и Европейский суд по правам человека (ЕСПЧ) при применении содержащихся или вытекающих из Конвенции о защите прав человека и основных свобод общих принципов, лежащих в том числе в основе оценки соответствия ее положениям внутригосударственного права. Согласно позициям ЕСПЧ, закон, во всяком случае, должен отвечать установленному Конвенцией стандарту, требующему, чтобы законодательные нормы были сформулированы с достаточной четкостью и позволяли лицу предвидеть, прибегая в случае необходимости к юридической помощи, с какими последствиями могут быть связаны те или иные его действия. Исходя из Постановления КС РФ от 5 марта 2013 г. N 5-П, принципиально важным является соблюдение требования определенности соответствующего правового регулирования, заключающейся в конкретности, ясности и недвусмысленности нормативных установлений, которое, будучи одним из принципов правового государства, каковым является Российская Федерация (ч. 1 ст. 1 Конституции РФ), призвано обеспечить лицу, на которое законом возлагается та или иная обязанность, реальную возможность предвидеть в разумных пределах последствия своего поведения в конкретных обстоятельствах.

С учетом точки зрения Г.А. Гаджиева, в настоящее время требование (принцип) правовой определенности признан КС РФ универсальным и общеобязательным, относящимся к основам конституционного строя <177>.

<177> Налоговая система за последние 10 лет: мнения экспертов // Налоговед. 2014. N 1. С. 37.

В Постановлении КС РФ от 8 октября 1997 г. N 13-П отмечается, что законодательные органы в целях реализации конституционной обязанности граждан платить законно установленные налоги и сборы должны обеспечивать, чтобы законы о налогах были конкретными и понятными. Как следует из п. 6 ст. 3 НК РФ, при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

Требование правовой определенности в учебной (научной) литературе по налоговому праву может быть обозначено как принцип определенности <178>, принцип определенности налогообложения <179>, принцип определенности налогов и сборов <180>, принцип определенности налоговой обязанности <181>.

<178> Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учебн. пособие. М., 2009. С. 28.

<179> Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 197;
Демин А.В. Налоговое право России. М., 2006. С. 148.

<180> Цинделиани И.А., Кирилина В.Е., Костикова Е.Г., Мамилова Е.Г., Шарандина Н.Л. Налоговое право России: Учебник. М., 2008. С. 63.

<181> Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. М., 2005. С. 97.

Указанное требование является весьма значимым, исходя из наличия позиции, в соответствии с которой применение налогового законодательства по аналогии невозможно (п. 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 31 мая 1999 г. N 41 "Обзор практики применения арбитражными судами законодательства, регулирующего особенности налогообложения банков", решение ВАС РФ от 26 января 2005 г. N 16141/04, Постановление Президиума ВАС РФ от 26 апреля 2005 г. N 14324/04). Г.А. Гаджиев приводит существующее мнение: поскольку налоговое право является отраслью публичного права, то в нем, в отличие от отраслей частного права, правоприменителям не должны предоставляться полномочия по восполнению пробелов в законе с использованием аналогии закона или права. Такая теоретическая модель заложена в НК РФ, в котором нет статьи, аналогичной ст. 6 ГК РФ "Применение гражданского законодательства по аналогии" <182>.

<182> Гаджиев Г.А. Особенности толкования норм налогового законодательства // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. С. 26.

При этом определенное исключение установлено в процессуальном законодательстве: ч. 6 ст. 13 АПК РФ, ч. 3 ст. 11 ГПК РФ, ч. 4 ст. 2 и ч. 6 ст. 15 КАС РФ предусматривают право суда на применение аналогии закона и аналогии права; исключений для налогового права не предусмотрено. Право на применение аналогии продиктовано безусловной обязанностью суда вынести решение по существу спора вне зависимости от сложности дела и степени урегулированности правом соответствующих правоотношений: **lex non deficit in justitia exhibenda** - закон не имеет пробелов, когда речь идет о предоставлении правосудия <183>. Следует учитывать, что полномочие суда (как, впрочем, и иных лиц) на применение аналогии права (закона) в некоторых отраслях права может быть и специально ограничено, как это сделано, например, в ч. 2 ст. 3 УК РФ.

<183> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 235.

Примерами судебных актов, в которых ВАС РФ применил аналогию закона (как в пользу налогоплательщика, так и в пользу налогового органа), являются: п. 5 информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. N 157, Постановления Президиума ВАС РФ от 29 июня 2004 г. N 2046/04, от 23 августа 2005 г. N 5735/05, от 25 февраля 2010 г. N 13640/09, от 1 марта 2011 г. N 13018/10, от 9 апреля 2013 г. N 13986/12. Указанное обстоятельство дает основания полагать, что субъекты налоговых правоотношений, сделавшие выводы о своих правах и обязанностях с применением аналогии закона (аналогии права), должны быть готовы к тому, чтобы убедить суд в верности своей позиции и возможности применения данной аналогии. С этой точки зрения какого-либо жесткого ограничения круга субъектов, имеющих право применять аналогию закона (аналогии права) в налоговом праве в действительности нет. Итоговый ответ вопрос о возможности аналогии в конкретной ситуации в любом случае останется за судом, но в суд ситуация попадет, скорее всего, с уже с примененной каким-либо субъектом аналогией.

Как пример современной ситуации, в которой очевидно необходима к применению аналогия закона, можно привести п. 2 ст. 101 НК РФ (руководитель (заместитель руководителя) налогового органа извещает о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лицо, в отношении которого проводилась эта проверка); а также п. 7 ст. 101.4 НК РФ (о времени и месте рассмотрения акта налоговый орган извещает лицо, совершившее нарушение законодательства о налогах и сборах, заблаговременно). Очевидно, что заблаговременное извещение о времени и месте квазисудебного рассмотрения материалов проверки необходимо в обоих случаях, а отсутствие указания на заблаговременность извещения в п. 2 ст. 101 НК РФ может быть легко компенсировано через аналогию закона с п. 7 ст. 101.4 НК РФ.

Есть и примеры, в которых ВАС РФ не нашел оснований для применения аналогии закона. Так, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 г. N 16929/12 к отношениям по изменению сроков уплаты страховых взносов в ГВБФ по аналогии неприменимы положения НК РФ, устанавливающие правила и основания изменения сроков уплаты налоговых платежей (гл. 9), несмотря на схожесть данных правоотношений.

Тем не менее с учетом современного нормативного регулирования и судебной практики в налоговом праве формально невозможно применение аналогии права (закона) публичными субъектами (если оно ухудшает положение частных субъектов) в таких сферах, как налоговая ответственность (п. 21 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71); субъект и элементы налогового обязательства (решение ВАС РФ от 14 мая 2003 г. N 2742/03).

При решении вопросов о применении некоторой нормы в конкретной ситуации следует учесть правовую позицию, изложенную в Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 марта 2009 г. N 9024/08: распространение действия положения закона на отношения, которые не обозначены в гипотезе правовой нормы, изменяло бы режим налогообложения в условиях, когда налогоплательщик не мог разумно ожидать такого расширительного истолкования данной нормы. Соответственно, в некоторых случаях налогоплательщик вполне может разумно истолковывать норму налогового права расширительно, то есть с учетом п. 7 ст. 3 НК РФ в свою пользу.

Не следует, однако, абсолютизировать требование правовой определенности и полагать, что неясность конкретной нормы всегда является основанием для ее игнорирования (либо толкования) в пользу частного субъекта. То, что п. 7 ст. 3 НК РФ, существующий с начала действия части первой НК РФ, те с 1999 года, не стал основой для значительного числа судебных решений по налоговым спорам, можно легко установить путем использования современных справочно-правовых систем. С точки зрения Р.А. Познера, согласно общепринятому взгляду на толкование закона, суд стремится раскрыть и привести в

действие намерения законодателей <184>. Очевидно, что в налоговом праве - это далеко не всегда намерение освободить налогоплательщика от обязанностей. Представляется, что рассматриваемая норма применима тогда, когда с точки зрения большинства разумных и непредвзятых профессионалов намерения законодателя выражены настолько неясно (неопределенно), что иного варианта, кроме как принять решение в пользу частного субъекта, не имеется.

<184> Познер Р.А. Экономический анализ права. М., 2004. Т. 2. С. 707.

Соответственно, примеры конкретного применения п. 7 ст. 3 НК РФ редки, но имеют место. Так, применительно к транспортному налогу в ст. 361 НК РФ является актуальным вопрос отнесения некоторых автомобилей к грузовым (к легковым, к автобусам), поскольку от этого прямо зависит размер налога, уплачиваемый владельцем автомобиля. Классический пример "проблемного" в этом аспекте автомобиля - УАЗ "буханка". В настоящее время принятые в России категории транспортных средств (для целей разграничения прав на управление ими) определены в п. 1 ст. 25 Федерального закона от 10 декабря 1995 г. N 196-ФЗ "О безопасности дорожного движения" (А, В, С, D и др.). Но эти категории, указываемые в регистрационных документах, не всегда позволяют однозначно ответить на данный вопрос. В частности, четкого нормативного определения терминов "легковой автомобиль", "грузовой автомобиль" не имеется. Предлагается общий вариант решения указанной проблемы: применительно к ст. 361 НК РФ автомобиль может быть грузовым, легковым, либо автобусом. При определении типа транспортного средства необходимо руководствоваться паспортом транспортного средства. Если указанный документ не позволяет однозначно определить, к какой из категорий следует относить конкретный автомобиль, то исходя из п. 7 ст. 3 НК РФ следует применять наименьшую ставку из возможных <185>.

<185> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "О практике применения налогового законодательства" (по итогам заседания 27 октября 2011 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2011. N 4 // СПС "Гарант", СПС "КонсультантПлюс", URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

В ряде актов КС РФ (в т.ч. Постановление от 28 марта 2000 г. N 5-П, Определение от 25 января 2007 г. N 48-О-О) разъяснено, что некоторая неточность юридико-технического характера, допущенная законодателем при формулировании законоположения, хотя и затрудняет уяснение его действительного смысла, однако не дает оснований для вывода о том, что оно является неопределенным, расплывчатым, не содержащим четких стандартов и, следовательно, не отвечающим принципам налогового законодательства в правовом государстве, как они закреплены в Конституции РФ. Подобные неясности, выявляемые в процессе применения налоговых норм в конкретных правовых ситуациях, устраняются путем толкования этих норм правоприменительными органами, в том числе арбитражными судами, причем именно судебная власть, действующая на основе принципов самостоятельности, справедливого, независимого, объективного и беспристрастного правосудия (ст. ст. 10 и 120 Конституции РФ), в наибольшей мере предназначена для решения названной задачи.

Таким образом, именно судебная оценка определенности конкретной нормы в силу особых полномочий судов может "поставить точку" в данном вопросе. В Постановлении КС РФ от 17 марта 2009 г. N 5-П отмечается, что именно суду принадлежит исключительное полномочие принимать окончательные решения в споре о праве, в том числе по делам, возникающим из налоговых правоотношений.

Русский юрист Е.В. Васьковский полагал, что при толковании двусмысленных норм следует руководствоваться следующими правилами.

1. Двусмысленные нормы нужно понимать в смысле, наиболее соответствующем общему духу действующего права.

2. Из двух одинаково возможных смыслов нормы следует отдавать предпочтение тому, при котором норма представляется более справедливой.

3. Из двух одинаково возможных и справедливых смыслов нормы нужно избирать тот, который наиболее целесообразен (соответствие нормы существу охраняемых ею правоотношений, т.е. практическая полезность).

4. Из двух одинаково справедливых и целесообразных смыслов нормы нужно избирать тот, при котором она является более милостивой.

При невозможности устранить двусмысленность нормы с помощью изложенных выше правил толкования, нужно придать ей тот смысл, который представляется более вероятным по обстоятельствам данного случая <186>.

<186> Васьковский Е.В. Руководство к толкованию и применению законов. М., 1997. С. 85 - 90.

Кроме того, следует учесть, что в налоговом праве всегда будет иметь место некоторое количество оценочных норм, поскольку число значимых для налогообложения современных общественных отношений весьма существенно и не отличается стабильностью. Ю.В. Старых полагает, что в налоговой сфере порой возникают настолько индивидуальные ситуации, что заранее подробно регламентировать их невозможно <187>. **Ad ea quae frequentius accidunt jura adaptandur** - законы формулируются применительно к тем делам, которые чаще встречаются <188>. Полное отсутствие оценочных норм в налоговом праве привело бы к невозможности учета особенностей реальных общественных отношений, и, в частности, к нарушению принципа справедливости. По мнению А. Барака, общество не может достичь господства права без некоторой меры усмотрения. Право без усмотрения в конечном счете уступает произволу. Из этого вытекает, что главный вопрос состоит не в том, должно ли существовать судебское усмотрение, а в том, где следует обозначить должные пределы этого усмотрения в демократическом обществе, которое стремится к господству права <189>.

<187> Старых Ю.В. Усмотрение в налоговом правоприменении. М., 2007. С. 57.

<188> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 73.

<189> Барак А. Судейское усмотрение / Пер. с англ. М., 1999. С. 349.

Примечательны сведения, сообщенные К. Демейером, и демонстрирующие одну из причин, по которым нормативный правовой акт может и не быть с должной степенью определен: нередко закон - это компромисс между правительством и оппозицией, и не только в Бельгии, поэтому он непонятен для применения <190>.

<190> Оспаривание в суде письменных разъяснений налоговой службы: новые возможности // Налоговед. 2015. N 7. С. 43.

Как считает А.В. Демин, оценочное налогово-правовое понятие - это закрепленное в норме налогового права относительно определенное понятие с открытой структурой, сознательно не конкретизированное законодателем с целью предоставления такой возможности субъектам, которым адресована соответствующая норма, с учетом фактических обстоятельств дела. Главное в этом определении то, что содержание понятия требует дальнейшей конкретизации. Оценочные понятия можно назвать нечеткими в том смысле, что нормами права их содержание фиксируется лишь относительно. Однако эту неопределенность нельзя считать "неустранимой" в смысле п. 7 ст. 3 НК РФ, поскольку при этом предусматривается вполне четкий метод преодоления сложившейся неопределенности - конкретизация понятия в процессе правоприменительной деятельности <191>.

<191> Демин А.В. Оценочные понятия в налоговом праве // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2009 г. М., 2011. С. 63.

Примером оценочной нормы является ст. 252 НК РФ, общими выражениями устанавливающая критерии определения расходов, которые налогоплательщик налога на прибыль организаций может учесть при исчислении данного налога (и, соответственно, уменьшить облагаемую прибыль). При этом гл. 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций" прямо предусматривает ряд таких расходов, но исчерпывающего их перечня не дает. Конституционный Суд РФ в Определениях от 4 июня 2007 г. N 320-О-П и N 366-О-П, рассматривая данную статью, указал, что наличие в законе общих оценочных понятий само по себе не свидетельствует об их неопределенности, поскольку нормы законодательства о налогах и сборах различны по характеру и значению, пределы детализации таких его норм, как абстрактно сформулированные нормы-принципы, определяются законодателем с учетом необходимости их эффективного применения к неограниченному числу конкретных правовых ситуаций. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2009 г. N 11175/09 в качестве возможных к учету при налогообложении прибыли были расценены расходы налогоплательщика по оплате мерчандайзинговых услуг (прямо в НК РФ не упомянутые).

В силу того что наличие оценочных норм в налоговом законодательстве - объективная реальность, следует учитывать и отрицательные стороны данного явления. Поскольку позиция суда относительно применения оценочной нормы будет конечной (по отношению к позициям налогоплательщика и налогового органа), справедливо замечание А. Барака. По мнению данного ученого, то, что суду предоставляется право усмотрения для осуществления конкретизации закона, порождает недостатки, которые проистекают главным образом из невозможности предсказать последствия применения

усмотрения, а в результате страдает юридическая определенность и способность планировать на длительный срок <192>. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 октября 2013 г. N 16416/11 признается, что правоотношения, существующие между истцом и ответчиком, находятся в ситуации неопределенности до момента вынесения окончательного судебного акта по делу.

<192> Барак А. Судейское усмотрение / Пер. с англ. М., 1999. С. 23.

Поскольку отказ от оценочных норм в налоговом законодательстве в настоящее время невозможен, весьма интересно мнение В.В. Михайлова. Исходя из позиции данного ученого, наличие оценочных норм не является препятствием ни для эффективного правового регулирования, ни для планирования субъектами права своей деятельности в высоконравственном обществе, поскольку внутренние ограничения важнее внешних <193>. Остается только сожалеть о том, что современное российское общество не может быть квалифицировано, как высоконравственное; нельзя рассчитывать и на то, что оно станет таковым в ближайшем будущем.

<193> Михайлов В.В. Социальные ограничения: структура и механика подавления человека. М., 2011. С. 63.

Отсутствие абсолютной правовой определенности в налоговом праве, по всей видимости, стало основанием осторожной позиции американских ученых, приведенной Д. Ларо: обычно налогоплательщики структурируют свои деловые операции на основании правил Кодекса Службы внутренних доходов США, исходя из того, что налоговые последствия можно предсказать с разумной долей вероятности <194>. Собственно говоря, тот же общий подход можно видеть и в Постановлении КС РФ от 5 марта 2013 г. N 5-П: требование определенности призвано обеспечить лицу, на которое законом возлагается та или иная обязанность, реальную возможность предвидеть в разумных пределах последствия своего поведения.

<194> Ларо Д. Судебная доктрина экономической сущности в США // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам V Междунар. научно-практ. конф. 26 - 27 октября 2011 г. / Сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2012. С. 83.

Применительно к рассматриваемому требованию, представляет интерес п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 62 "О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица": добросовестность и разумность при исполнении возложенных на директора обязанностей заключаются в принятии им необходимых и достаточных мер для достижения целей деятельности, ради которых создано юридическое лицо, в том числе в надлежащем исполнении публично-правовых обязанностей, возлагаемых на юридическое лицо действующим законодательством. В связи с этим в случае привлечения юридического лица к публично-правовой ответственности (налоговой, административной и т.п.) по причине недобросовестного и (или) неразумного поведения директора понесенные в результате этого убытки юридического лица могут быть взысканы с директора. При обосновании добросовестности и разумности своих действий (бездействия) директор может представить доказательства того, что квалификация действий (бездействия) юридического лица в качестве правонарушения на момент их совершения не являлась очевидной, в том числе по причине отсутствия единообразия в применении законодательства налоговыми, таможенными и иными органами, вследствие чего невозможно было сделать однозначный вывод о неправомерности соответствующих действий (бездействия) юридического лица. На практике данное разъяснение было применено, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 декабря 2013 г. N 10481/13 для квалификации действий арбитражного управляющего.

Говоря о требовании правовой определенности, нельзя не отметить, что оно предполагает не только конкретность и понятность нормативных правовых актов, стабильность судебной практики, но и, вообще говоря, **официальное обнародование правовых актов**. В силу ч. 3 ст. 15 Конституции РФ законы подлежат официальному опубликованию. Неопубликованные законы не применяются. Любые нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, не могут применяться, если они не опубликованы официально для всеобщего сведения. Таким образом, налогоплательщик всегда имеет право ознакомиться с содержанием нормативных актов (изданных органами власти), регламентирующих его права и обязанности в налоговых правоотношениях.

В.В. Михайлов справедливо полагает, что отсутствие информации о тех или иных формах социальных ограничений само по себе является формой социального ограничения. Отсутствие четкой системы ограничений в обществе лишает субъекта социального действия свободы достижения сознательно поставленных целей <195>. В.В. Лунеев обоснованно отмечает, что предоставив российским

людям доступ к объективной жизненной информации, власти не смогут манипулировать ими <196>. По этой причине во многих сообществах управляющая элита стремится так или иначе ограничить для иных членов сообщества информацию о реальных социальных ограничениях и возможностях, предпочитая использовать ее в своих целях. И хотя нормативные правовые акты (в совокупности с информацией об их толковании и реальном правоприменении) не являются единственной формой социальных ограничений, очевидно, что они - одна из важнейших форм. В отсутствие у субъектов права возможности подробно и без существенных затрат ознакомиться со своими потенциальными правами и обязанностями, нельзя требовать от них законопослушного поведения.

<195> Михайлов В.В. Социальные ограничения: структура и механика подавления человека. М., 2011. С. 31, 165.

<196> Лунеев В.В. О равенстве и равноправии в современной России // Государство и право. 2013. N 5. С. 97.

Следует отметить, что во времена СССР имели место существенные проблемы с публикацией нормативных правовых актов. В частности, в Заключении Комитета конституционного надзора СССР от 29 ноября 1990 г. N 12 (2-12) "О правилах, допускающих применение неопубликованных нормативных актов о правах, свободах и обязанностях граждан" было констатировано, что имеется множество таких актов с грифами "секретно", "не подлежит опубликованию", "не для печати", "для служебного пользования" и т.п., в том числе: указы и постановления Президиума Верховного Совета СССР по вопросам гражданства, подсудности уголовных дел, амнистии, административной ответственности, трудовых отношений и социального обеспечения, выселения граждан из жилых помещений; постановления и распоряжения Совета Министров СССР по вопросам пенсионного обеспечения, оплаты труда, предоставления жилых помещений, использования труда осужденных и их перевоспитания, условий и оплаты труда советских граждан, работающих за границей. Министерства и ведомства СССР также издают большое число закрытых нормативных актов, касающихся прав, свобод и обязанностей граждан СССР или порядка их осуществления. Распространена практика присвоения грифов "секретно", "не для печати" и т.д. отдельным положениям (статьям, пунктам) нормативного акта, которые при публикации его текста не приводятся.

Примечательно то, что отсутствие официальной публикации важнейших нормативных правовых актов в СССР имело даже теоретическое обоснование. По этому поводу А.А. Тилле писал, что существует принцип - незнание закона не освобождает от ответственности. Но этот принцип действует только в отношении опубликованных законов. В советские же времена уголовная ответственность иногда назначалась по неопубликованным законам, а поскольку ученые-юристы считали правилом оправдывать и восхвалять действия законодателей, были среди них и такие, которые безосновательно доказывали, что сознательные граждане должны были и до издания запретительного уголовного закона понимать общественную опасность своего деяния. Именно такие ученые делали карьеру, получали ордена и звания. Они говорили, что предположение о знании гражданами законов после их опубликования есть фикция, ибо в основном люди не знают большинства опубликованных законов, но сознают общественную опасность тех или иных деяний. А потому должны нести уголовную ответственность и при отсутствии опубликованного закона <197>. Указанные сведения, к сожалению, демонстрируют то, что в праве очень многие идеи (в т.ч. и противоположные) в соответствии с "реалиями времени" вполне могут убедительно обосновываться, с опорой на одни ценности и с игнорированием иных.

<197> Тилле А.А. Занимательная юриспруденция. М., 2000. С. 67, 68.

В настоящее время, на основании ч. 3 ст. 15 Конституции РФ, в соответствии с ч. 4 ст. 8 Федерального закона от 27 июля 2006 г. N 149-ФЗ "Об информации, информационных технологиях и о защите информации" не может быть ограничен доступ к нормативным правовым актам, затрагивающим права, свободы и обязанности человека и гражданина, а также устанавливающим правовое положение организаций и полномочия государственных органов, органов местного самоуправления. Поскольку судебная практика оказывает значительное влияние на применение норм права, Федеральный закон от 22 декабря 2008 г. N 262-ФЗ "Об обеспечении доступа к информации о деятельности судов в Российской Федерации" предусматривает обязательность размещения в сети Интернет текстов судебных актов (ст. 15). В п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 8 октября 2012 г. N 61 "Об обеспечении гласности в арбитражном процессе" разъяснено, что тексты судебных актов арбитражных судов, вынесенные в открытом судебном заседании, размещаются в сети Интернет в полном объеме без изъятий.

Исходя из решения ВАС РФ от 27 января 2010 г. N ВАС-15316/09, является незаконным применение пометки "Для служебного пользования" на приказе ФНС России, регламентирующем порядок

рассмотрения жалобы при обращении в вышестоящий налоговый орган, поскольку это ограничивает беззаконных к тому оснований осведомленность частных субъектов. В частности, в п. 1.3 Постановления Правительства РФ от 3 ноября 1994 г. N 1233 "Об утверждении Положения о порядке обращения со служебной информацией ограниченного распространения в федеральных органах исполнительной власти" предусмотрено, что не может быть отнесен к служебной информации ограниченного распространения порядок рассмотрения и разрешения заявлений, а также обращений граждан и юридических лиц.

Требование правовой определенности, вообще говоря, реализуемо только при общем **запрете обратной силы правовых актов**. В противном случае точное понимание частным субъектом правовых последствий своих деяний было бы невозможным, поскольку субъект не может предвидеть, как именно и для кого законодатель изменит эти правовые последствия нормативным актом "с обратной силой". А. Шайо отмечает, что закон не может иметь обратной силы, в противном случае правовые нормы вообще не имели бы никакой обязательной силы (всегда и все можно было бы задним числом изменить) <198>. По мнению Г.А. Гаджиева, принцип правовой определенности, в частности, ограничивает возможность придания обратной силы актам законодательных и юрисдикционных органов, а также предполагает предсказуемость решений высших судов и стабильность выраженных в них правовых позиций. Это необходимо для обеспечения стабильных условий хозяйствования <199>. В ряде актов КС РФ (Постановления от 24 мая 2001 г. N 8-П, от 29 января 2004 г. N 2-П, от 20 апреля 2010 г. N 9-П, от 20 июля 2011 г. N 20-П, от 27 марта 2012 г. N 8-П, Определения от 12 мая 2005 г. N 163-О, от 3 марта 2015 г. N 417-О, от 2 апреля 2015 г. N 583-О и др.) упомянут принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, который предполагает сохранение стабильности правового регулирования и недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм.

<198> Шайо А. Самоограничение власти (краткий курс конституционализма) / Пер. с венг. М., 2001. С. 210.

<199> Гаджиев Г.А. Принципы права и право из принципов // Сравнительное конституционное обозрение. 2008. N 2.

Принцип законности будет декларативным, если не обеспечено требование **реальной защиты прав и свобод всех субъектов, а также реальной возможности принуждения к исполнению ими своих обязанностей**. Права без возможности их эффективной защиты ничего не значат. В ст. 45 Конституции РФ установлено, что государственная защита прав и свобод человека и гражданина в Российской Федерации гарантируется. Каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом. **Nemo prohibetur pluribus defensionibus uti** - никому не запрещается защищаться различными способами <200>.

<200> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 264.

В соответствии со ст. 137 НК РФ каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права. Нормативные правовые акты налоговых органов могут быть обжалованы в порядке, предусмотренном федеральным законодательством. В подп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ также предусмотрено право налогоплательщика на самозащиту: не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам.

Кроме того, современное законодательство и сложившаяся судебная практика допускают не только обжалование, но и иные способы защиты прав частных субъектов налоговых правоотношений. Среди них можно отметить: предъявление требований о возврате (зачете) излишне уплаченного (взысканного) налога (ст. ст. 78, 79 НК РФ) или о возмещении косвенного налога (ст. ст. 176, 176.1, 203 НК РФ); предъявление требований о возмещении убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц (подп. 14 п. 1 ст. 21, п. 1 ст. 35, п. 2 ст. 103 НК РФ); возражения частного субъекта при судебном взыскании с него обязательных платежей (ч. 1 ст. 41 АПК РФ, ч. 1 ст. 35 ГПК РФ, ч. 1 ст. 45 КАС РФ) и др.

С той же точки зрения, исходя из взаимообусловленности всех прав и обязанностей, юридические обязанности без возможности принуждения к их исполнению ничего не значат. Государство, установившее обязанности для некоторого круга субъектов (в т.ч. публичных), исполнение которых оно не может (не хочет) обеспечить, тем самым теряет свой авторитет, как органа публичной власти и провоцирует неисполнение иных обязанностей.

Требование реальной защиты прав и свобод всех субъектов, а также реальной возможности

принуждения к исполнению ими своих обязанностей, как и сам принцип законности, достаточно условно (поскольку с учетом современных подходов относится скорее к элементарной логике, чем к праву). Сложно предположить, что законы могут приниматься без расчета на их выполнение, а установленные ими права невозможно будет защитить. Но выделение указанных положений в отечественной правовой системе в некоторой степени является следствием и того, что в недавнем прошлом нашей страны были проблематичными и свободный доступ субъектов права ко всем текстам нормативных правовых актов, регламентирующих их права (обязанности), и эффективная защита нарушенных прав и свобод.

Интересно то, что принцип законности выделяется и в теории налогового права иных стран (иногда с несколько иным его пониманием). Так, исходя из сведений, приведенных Р. Польссоном применительно к шведской правовой системе, принцип законности - это общеправовой принцип, имеющий особое значение, в частности, для всей системы публичного права. Считается, что конкретное содержание принципа законности заключается в требовании, в силу которого осуществление публичной власти должно основываться на законе или другом общеобязательном предписании, принятом на соответствующем уровне. Именно в этом смысле говорят о законности публичной власти. В сфере налогового права отмеченное, в частности, означает, что конкретная мера обременения налогообложением должна основываться на законе, т.е. имеется в виду так называемое требование "обязательности предписания". Считается также, что подчиненность закону процесса осуществления публичной власти предполагает и требование того, что налог неукоснительно взимается, когда закон это предписывает <201>. Соответственно, в шведском варианте принципа законности основной акцент сделан на том, что публичной власти разрешено только то, что прямо установлено для нее в законе.

<201> Польссон Р. Шведское налоговое право. Екб., 2006. С. 75, 76.

Принцип справедливости. *Justitia in suo cuique tribuendo cernitur* - справедливость проявляется в воздании каждому по его заслугам <202>. Справедливость в общем виде может определяться как понятие о должном, содержащее требование соответствия между реальной значимостью различных индивидов (социальных групп) и их социальным положением, между их правами и обязанностями, между деянием и воздаянием, трудом и вознаграждением, преступлением и наказанием и т.п. Несоответствие в этих соотношениях оценивается как несправедливость <203>.

<202> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 228.

<203> Российский энциклопедический словарь: В 2-х кн. / Под ред. А.М. Прохорова. М., 2001. Кн. 2. С. 1490.

Соответственно, справедливость в праве упрощенно можно определить, как **обобщенное требование соответствия между деянием и его правовыми последствиями**. Если же речь идет о налоговом праве, то справедливость - обобщенное требование соответствия между деянием и его налогово-правовыми последствиями (между фактом получения дохода и размером налога на этот доход; между фактом владения автомобилем и размером периодически выплачиваемого налога на этот автомобиль и т.д.).

Очевидно то, что для разных видов общественных отношений характерна "своя" справедливость. Так, Ж.-Л. Бержель приводит сведения о том, что существует много интерпретаций понятия справедливости, но анализ, проделанный некогда Аристотелем и Фомой Аквинским, еще и сегодня может оказаться наиболее удачным. В то время выделялись три вида справедливости:

1) коммутативная справедливость имеет место в рамках отношений между независимыми друг от друга субъектами и предполагает арифметическое равенство в обменах между субъектами;

2) дистрибутивная справедливость существует применительно к обязанностям сообщества, в том числе государства, к его членам и имеет целью наилучшее распределение имущества (прав) между людьми, что определяется потребностями каждого члена сообщества, а не долей внесенных им средств;

3) легальная справедливость применима к обязанностям членов сообщества по отношению к самому сообществу и может быть понята как обязанность всех членов сообщества содействовать общему благу, что имеет место в долге по несению военной службы, содействию жизнедеятельности государства путем выплаты налогов или участия в общественных работах <204>.

<204> Бержель Ж.-Л. Общая теория права / Пер. с фр. М., 2000. С. 61, 62.

Приведенный анализ вполне актуален и в современной отечественной правовой системе, поскольку он в виде логически закрытого перечня описывает возможные виды взаимоотношений между сообществом и членами сообщества.

С этой точки зрения коммутативная справедливость характерна, например, для гражданского права. В соответствии с п. 3 ст. 423 ГК РФ договор предполагается возмездным, если из закона, иных правовых актов, содержания или существа договора не вытекает иное.

Дистрибутивная справедливость реализуется в том числе в праве социального обеспечения. Применительно к указанному виду справедливости актуально мнение В.Д. Зорькина; содержание закрепленного в ст. 7 Конституции РФ понятия "социальное государство" раскрыто в других статьях таким образом, который отнюдь не обязывает государство удовлетворять жизненные потребности каждого человека. Так, например, право на социальное обеспечение, предусмотренное ч. 1 ст. 39, предназначено для тех, кто болен и стар, утратил кормильца или стал инвалидом, воспитывает детей и т.д. <205>.

<205> Зорькин В.Д. Конституция живет в законах: резервы повышения качества российского законодательства. URL: <http://www.rg.ru/2014/12/18/zorkin.html>.

Легальная справедливость исходит из того, что объем обязанностей конкретного члена сообщества по отношению к самому сообществу определяется возможностями этого члена сообщества (физическими, умственными, имущественными, и т.д.) и актуальна, в частности, в налоговом праве. Чем более значительными возможностями обладает конкретный индивид, тем большими публичными обязанностями его потенциально может обременить сообщество. В п. 9 Рекомендации N R (2005) 1 Комитета министров Совета Европы "О финансовых средствах местных и региональных властей" (принята 19 января 2005 г.) отмечается, что одним из основных принципов установления местного налогообложения должна быть справедливость (налогообложение должно быть соразмерно платежеспособности каждого налогоплательщика).

Интересно то, что в ст. 12 Конституции РСФСР 1937 г. и в ст. 14 Конституции СССР 1977 г. был продекларирован один из принципов социализма: "От каждого - по способностям, каждому - по труду". С точки зрения К. Маркса, на высшей фазе коммунистического общества, господствующим принципом должна быть формула: "Каждый - по способностям, каждому - по потребностям" <206>, что фактически представляет собой совокупность легальной и дистрибутивной справедливости, но без коммутативной справедливости. Интересны сведения, приведенные Н.М. Казанцевым: как в Египте и Месопотамии, так и в СССР имело место пользование деньгами, монетами, печатными знаками в качестве средств государственного финансирования и учета задолженностей граждан перед государством по налогам, но при этом не допускался свободный обмен товарами и рынок. Существование денег без рынка и обмена было подчинено задачам налогообложения и фиксации долгов населения перед государством. В порядке распределения и перераспределения граждане получали блага от иерархической системы и, наоборот, отчуждали блага иерархической системе <207>.

<206> Маркс К. Критика готской программы / Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. М., 1961. Т. 19. С. 20. URL: <https://www.marxists.org/russkij/marx/cw/t19.pdf>.

<207> Казанцев Н.М. Деньги как знак прав, ценность и метод // Тезисы основных докладов Международной научно-практической конференции "Денежное обращение и право" 26 апреля 2013 г. М., 2013. С. 19.

Современник А.С. Пушкина, русский юрист А.П. Куницын, пришел к выводу, что граждане государства обязаны вспомоществовать цели общества, следовательно, все обязываются к несению податей. Но сия обязанность подает на каждого соответственно его достатку, ибо, во-первых, граждане государства обязываются содействовать цели общества по мере возможности; во-вторых, равное разделение податей было бы противно самой цели общества, поколику оно навлекло бы опасность частным гражданам, лишившись достатка, погибнуть от голода; в-третьих, неравное имущество требует неравных средств к сохранению оногo <208>. Отечественный ученый А.А. Исаев считал, что учение о справедливости в политике налогов содержит в себе ответы на два вопроса: 1) кто должен платить налоги? и 2) как достигнуть уравнительности при распределении налогов между плательщиками? <209>.

<208> Куницын А.П. Право естественное. М., 2011. С. 100.

<209> Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов. М., 2004. С. 45.

Адам Смит отмечал, что подданные государства должны по возможности соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, т.е. соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства <210>. К.Т.ф. Эберг в свою очередь полагал, что плательщики должны быть обложены налогом в соответствии с их экономической платежеспособностью, то есть так, чтобы жертва, заключающаяся в налоге, для всех была одинаково

чувствительна <211>. В ст. 13 Декларации прав человека и гражданина 1789 года указано, что на содержание вооруженной силы и на расходы по управлению необходимы общие взносы; они должны быть равномерно распределены между всеми гражданами сообразно их возможностям.

-
- <210> Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / Пер. с англ. М., 2007. С. 761.
<211> Эберг К.Т.ф. Курс финансовой науки. СПб., 1913. Репринтное издание Bibliard.ru. С. 174.

В пунктах 1 и 3 ст. 3 НК РФ, как отражение принципа справедливости, установлено, что при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога; налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными; недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

Таким образом, вопрос справедливости в налоговом праве отражается по меньшей мере в таких ее взаимосвязанных аспектах, как учет способности налогоплательщика к уплате налогов; экономическое основание налогов; отсутствие произвола в налогах; запрет на налоги, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

В учебной (научной) литературе по налоговому праву отражения рассматриваемого принципа обычно обозначаются как принцип справедливости <212>; принципы справедливости и экономической обоснованности налогообложения <213>; принцип соразмерности налогообложения <214>; принципы равного налогового бремени, экономической обоснованности установления налогов и сборов <215> и т.п.

-
- <212> Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учебн. пособие. М., 2009. С. 27.
<213> Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. М., 2005. С. 92, 97.
<214> Демин А.В. Налоговое право России. М., 2006. С. 133.
<215> Цинделиани И.А., Кирилина В.Е., Костикова Е.Г., Мамилова Е.Г., Шарандина Н.Л. Налоговое право России: Учебник. М., 2008. С. 63.

Вопросы справедливости вообще и справедливости в праве (в т.ч. в налоговом) являлись и являются предметом постоянного интереса. Еще Лао-цзы говорил, что закон возникает из справедливости, справедливость возникает из того, что является надлежащим для народных масс, а то, что является надлежащим для масс, это то, что согласуется с умами людей <216>. Тем не менее очевидно, что понятие о справедливости в конкретном вопросе потенциально может различаться в представлениях разных людей. Так, еще в Библии при описании определенного периода древнего общества указано: в те дни не было царя у Израиля; каждый делал то, что ему казалось справедливым <217>.

-
- <216> Вэнь-цзы: Познание тайн. Дальнейшее развитие учения Лао-цзы. М., 2004. С. 177.
<217> Книга Судей Израилевых - 21:25.

По мнению русского правоведа С.А. Муромцева, право есть порядок действительный, справедливость - порядок желательный; право все знают и его действие испытывают на себе, как реальный факт, к справедливости стремятся, как к идеалу <218>. В другом произведении С.А. Муромцев отметил, что под справедливостью следует разуметь присущую в данное время данной общественной среде совокупность субъективных представлений о наиболее совершенном правовом порядке. Субъективное воззрение, о котором здесь идет речь, может принадлежать одному или немногим лицам; но обыкновенно индивидуальные различия в воззрениях на справедливость не бывают особенно велики и поэтому под справедливостью разумеют совокупность воззрений по крайней мере целого круга людей, иногда же - воззрений всего общества <219>. В частности, с точки зрения Р.А. Познера, многие законы (большинство норм уголовного права, например) не являются продуктом деятельности узких групп интересов <220>. Соответственно, выраженное в уголовном праве негативное отношение к основным видам преступлений, как правило, является однозначно негативным отношением к ним подавляющего большинства членов общества. Кроме того, при изучении справедливости в праве представляет интерес определение, данное еще Р.ф. Иерингом: юриспруденция - осадок здравого разума в вопросах права <221>.

-
- <218> Муромцев С.А. Право и справедливость. Публичная лекция // СПС "Гарант".
<219> Муромцев С.А. Определение и основное разделение права. 2-е изд., доп. СПб., 2004. С. 146.
<220> Познер Р.А. Экономический анализ права. М., 2004. Т. 2. С. 705.
<221> Иеринг Р.ф. Юридическая техника // Избранные труды: В 2 т. СПб., 2006. Т. II. С. 326.

Как полагает А.Ф. Черданцев, рассматривая двучленную теорию норм права, реальные нормы складываются из двух содержательных элементов, каждый из которых есть не что иное, как определенная информация. Одна часть нормы представляет собой информацию о фактах, с которыми норма права связывает наступление юридических последствий, или, как обычно пишется, указывает на юридические факты. Вторая часть нормы представляет собой информацию о юридических последствиях, наступающих при наличии юридических фактов, очерченных нормой, т.е. указывает на права и обязанности адресатов нормы. Никаких других юридических последствий нормы права не предусматривают <222>. Соответственно, справедливость права в целом по меньшей мере предполагает справедливость отдельных норм права в их взаимосвязи, поскольку именно в них должно реализовываться требование соответствия между фактами, определенными в праве в качестве юридических, и их правовыми последствиями.

<222> Черданцев А.Ф. Толкование права и договора. М., 2003. С. 52.

Современное правовое регулирование предполагает, что обязанность по уплате любого налога - установленное законом последствие деятельности самого налогоплательщика. Но в качестве налогооблагаемой законодателем должна рассматриваться только такая деятельность, которая является правомерной, осуществляется налогоплательщиком по собственной воле, имеет экономическое содержание и результат (действительный или обоснованно презюмируемый). Должно соблюдаться правило: **ad impossibilia lex non cogit** - закон не требует невозможного <223>. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 ноября 2008 г. N 7841/08 отмечается, что устанавливаемые налоговым законодательством требования должны быть выполнимы. По верному замечанию Е.В. Кудряшовой, принцип учета фактической способности платить налог должен воплотиться в конкретных общеобязательных нормах, обобщенно учитывающих платежеспособность субъектов данного налога <224>.

<223> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 74.

<224> Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. М., 2006. С. 34.

С учетом традиционного нормативного регулирования налога через элементы его юридического состава, показательна позиция А. Бланкенагеля: налоговая ставка должна иметь экономически рациональное отношение к облагаемым доходам или имуществу <225>. Поскольку справедливость права в целом предполагает справедливость отдельных норм права (в т.ч. регламентирующих элементы налога), вполне корректно говорить о требовании справедливости всех элементов налога (подробно будут рассмотрены впоследствии). Но очевидно, что наиболее "чувствительный" к справедливости элемент налога - сумма налога (обычно выражаемая через налоговую базу и налоговую ставку). Соответственно, теоретически вполне возможен налог, в котором не вполне справедливым образом урегулирована ставка (например, налог на доход, ставка которого равна 90 % от дохода). Возможны и рассуждения относительно справедливости объекта налога (юридического факта в деятельности налогоплательщика, в результате появления которого у него возникает обязанность по уплате налога, в т.ч. получение дохода, владение имуществом и т.д.). Так, скорее всего, как несправедливый, в России будет квалифицирован налог, которым облагается сам факт получения физическим лицом государственной пенсии (в настоящее время пенсии по государственному пенсионному обеспечению освобождаются от НДФЛ на основании п. 2 ст. 217 НК РФ).

<225> Бланкенагель А. К вопросу о конституционности торгового сбора // Налоговед. 2015. N 8. С. 18.

Однако вопрос справедливого и несправедливого, особенно в сфере налогов, вопрос достаточно непростой, поскольку общие рассуждения о справедливости должны, рано или поздно, дойти до конкретных вопросов обременения налогами реальных индивидов. Как правило, человек менее пристрасно рассуждает о справедливости в отношении того, что конкретно его не касается. **Nemo debet esse iudex in propria causa** - никто не должен быть судьей в своем собственном деле <226>. При этом налоги, как правило, прямо затрагивают значительное число субъектов.

<226> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 261.

Русский ученый С.И. Иловайский писал следующее: что касается понятия справедливости налогов,

то такое является вполне относительным, и в области налогов то, что одному представляется справедливым, другому может казаться высшей несправедливостью <227>. В настоящее время ситуация принципиально не изменилась. Сходным образом рассуждает и В.М. Зарипов в отношении принципа справедливости, как универсального средства трактовки законов: в силу максимальной обобщенности и гуманности требование справедливости весьма привлекательно, но малоприменимо в качестве практического инструмента и способно породить еще больше разночтений, поскольку представлений о ней неисчислимо множество <228>. Е.В. Порохов полагает, что позиция различных субъектов относительно налогового обременения существенно отличается. Если государство в целом и государственные служащие более всего заинтересованы в том, чтобы взимать налогов как можно больше, то отношение общества к данным платежам иное: не просто взимать налогов как можно больше, но и направлять денежные средства, полученных от уплаты налогов, на социальные программы. Граждане с небольшим доходом обычно полагают, что следует взимать как можно больше налогов с тех, у кого есть деньги, имущество и кто в своем имущественном статусе значителен в списке богатых. Состоятельные же граждане, как правило, желают платить налогов как можно меньше или при возможности не платить их вообще <229>. Указанное обстоятельство, в частности, подтверждает обоснованность современного российского запрета на регулирование налогов через референдум.

<227> Иловыйский С.И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. Гл. XXI. // СПС "Гарант".

<228> Зарипов В.М. Понятие экономического основания налога // Налоговед. 2014. N 5. С. 36.

<229> Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебн. пособие. Алматы, 2001. С. 27, 28.

Тем не менее определенная конкретизация принципа справедливости в налогообложении следует из того, что в силу п. 3 ст. 3 НК РФ налоги и сборы должны иметь экономическое основание. Однако данное положение проясняет рассматриваемый вопрос только в некоторой степени. Так, с точки зрения А. Бланкенагеля, экономически обоснованные налоги - это довольно неопределенное понятие, которое не разъясняется в российском налоговом законодательстве и которое не получило необходимого истолкования в судебной практике КС РФ и арбитражных судов. Кроме того, размер и тяжесть налогового бремени едва ли подлежат судебному контролю, потому что принцип соразмерности - единственный рычаг судебного контроля размера налогового бремени - работает вхолостую. Это связано не только с природой этого принципа, но и фактом, что под судебный контроль всегда попадает один конкретный налог, в то время как налоговое бремя образуется от всех налогов плательщика <230>.

<230> Бланкенагель А. Экономическая сущность налога и ее правовое значение // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. С. 53, 63.

Поскольку в п. 3 ст. 3 НК РФ применительно к налогам говорится не об экономическом обосновании, а об экономическом основании, С.В. Савсерис вместо экономической обоснованности предлагает исходить из экономической основанности налога. С его точки зрения, в подавляющем большинстве ситуаций принцип экономической основанности налогов имеет первостепенное значение. Придание норме права смысла, отличного от ее буквального содержания, даже с учетом принципа экономической основанности налога, допустимо только тогда, когда имеется пробел в налоговом законодательстве либо норма неясно сформулирована и при этом отсутствует ее толкование <231>.

<231> Савсерис С.В. Экономическое основание налога как принцип российского налогового права // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам V Междунар. научно-практ. конф. 26 - 27 октября 2011 г. С. 15, 20.

Впрочем, в ряде актов высших судебных органов говорится именно об экономической обоснованности налогов. Так, в Определении КС РФ от 6 июля 2010 г. N 1084-О-О отмечается, что, как это следует из ряда решений КС РФ, налоги устанавливаются законодателем в соответствии с сущностью каждого из них и как элементы единой налоговой системы, параметры и условия функционирования которой применительно к каждому налогоплательщику определяются объективными закономерностями и требованиями, включая их экономическую обоснованность и недопустимость произвольного установления, что подтверждается в том числе положениями ст. 3 НК РФ.

Представляет интерес мнение Д.В. Винницкого: в момент, когда правила взимания определенного налога уже закреплены в законе, экономическая природа налога не должна нас интересовать. Экономическая природа налога может учитываться в этом случае лишь при установлении системных связей между отдельными нормами, но не непосредственно <232>.

<232> Винницкий Д.В. Дискуссионные вопросы применения методов телеологического толкования в решениях Конституционного Суда РФ по налоговым делам // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2004 г. М., 2006. С. 77.

Некоторые акты высших судебных органов иллюстрируют данную проблему. В частности, интересные выводы общего характера сделаны в Определениях Верховного Суда РФ (далее - ВС РФ) от 24 декабря 2003 г. N 37-Г03-10 и от 17 ноября 2004 г. N 9-Г04-24: в соответствии с п. 3 ст. 3 НК РФ налоги и сборы должны иметь экономическое основание, а не обоснование. НК РФ не предусмотрено обязательного включения в тексты законодательных актов о налогах экономического обоснования. В Определении КС РФ от 12 мая 2005 г. N 167-О отмечается, что факт неполучения налогоплательщиком оплаты от реализации товаров (работ, услуг) не исключает возможность взимания НДС, который, как и другие налоги, в принципе должен уплачиваться за счет собственных средств налогоплательщика (п. 1 ст. 8 НК РФ).

Кроме цели получения доходов налоги все чаще несут еще одну функцию: они служат средством управления поведением налогоплательщиков. А. Бланкенагель полагает, что в случае так называемых управляющих налогов принцип экономической обоснованности налогов означает способность налога достичь желаемой цели <233>. Соответственно, в том случае, если государство хочет косвенно ограничить некоторую законную деятельность (например, разрешенные виды игорного бизнеса), повышенное налогообложение такой деятельности не противоречит принципу справедливости. Проблема состоит только в том, что из документов, опосредующих отечественный законодательный процесс, не всегда возможно уяснить ту цель, которую преследовал законодатель, вводя то или иное налогообложение (была ли цель только фискальной, либо предполагалось и определенное регулирование).

<233> Бланкенагель А. Экономическая сущность налога и ее правовое значение // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. С. 60.

Взаимосвязанной задачей является определение так называемой платежеспособности налогоплательщика, поскольку в силу п. 1 ст. 3 при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога. Как верхний предел данного утверждения, очевидно, что **ultra posse nemo tenetur** - никто не может быть обязан выше своих возможностей <234>. С точки зрения К.С. Бельского, под налоговой платежеспособностью понимается возможность граждан, обязанных платить налоги, покрывать эти денежные обязательства перед государством без вреда для своего хозяйства, благосостояния и здоровья <235>. В Постановлении КС РФ от 4 апреля 1996 г. N 9-П разъяснено, что основные права граждан Российской Федерации гарантируются Конституцией РФ без каких-либо условий фискального характера. Исходя из Постановления КС РФ от 25 декабря 2012 г. N 33-П, налогообложение не должно быть несоразмерным, с тем, чтобы реализация гражданами своих конституционных прав не оказалась парализованной. Р. Буссе приводит сведения о том, в Германии верховенствующим в налоговой системе принципом является налогообложение по финансовой (экономической) способности, который делает возможным соблюдение справедливости <236>.

<234> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 370.

<235> Бельский К.С. Основы налогового права (Цикл материалов по теории налогового права из пяти частей) // Гражданин и право. 2006. N N 1, 4, 6, 8, 10 // СПС "Гарант".

<236> Буссе Р. Об экономическом истолковании норм налогового права и обоснованности в налогообложении: германский подход // Налоговед. 2014. N 4. С. 76.

С.И. Иловайский писал, что для того, чтобы признать лицо обязанным платить налоги, необходимо предположить у него существование средств к тому. Судить же о наличии таких средств в каждом отдельном случае весьма трудно, а часто и невозможно. В особенности это справедливо для Новейшего времени, когда занятия и профессии все более и более дифференцируются, жизнь принимает все более разнообразные формы и умножается класс людей, никаких очевидных доходов или источников доходов не имеющих, а между тем удовлетворяющих свои весьма разнообразные, а иногда и утонченные потребности. Приходится отказываться от одной непосредственной оценки податной способности, а судить о таковой на основании разных посредствующих моментов <237>.

<237> Иловайский С.И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. Глава XXII // СПС "Гарант".

Р. Меллингхофф отмечает, что налоги в Германии привязаны либо к реальной, либо к

предполагаемой платежеспособности налогоплательщика. Законодатель может ориентироваться на типичный случай и не обязан, применяя особое регулирование, учитывать все особенности <238>. В то же время Ф. Верт справедливо полагает, что "типичный случай" должен определяться реалистично; типизация должна быть необходимой и соразмерной <239>.

<238> Меллингхофф Р. Конституционные аспекты налогового права в Германии // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. М., 2007. С. 40, 47.

<239> Верт Ф. Опыт рассмотрения Федеральным конституционным судом Германии обращений по налоговым спорам // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2006 г. С. 65.

Исходя из изложенного, представляется, что слово "фактическая" по отношению к способности налогоплательщика к уплате налога некорректно применено законодателем в п. 1 ст. 3 НК РФ; его желательно исключить из данной нормы. Способность налогоплательщика к уплате налога должна быть либо фактической (реальной), либо обоснованно предполагаемой (презюмируемой). Но даже и при условии такого уточнения следует учитывать мнение, что сама категория "налоговая платежеспособность" носит весьма неопределенный характер, и как ее исчислять - тоже не вполне понятно. Соответственно, на практике установление размеров налогов зачастую производится на основе принципа "по усмотрению государства" <240>. Высказывается позиция, в соответствии с которой практическое применение требования об учете фактической способности налогоплательщика к уплате налога сводится к нулю: налогоплательщики просто не могут к нему апеллировать в силу его неясности <241>. С точки зрения оценки рассматриваемого понятия весьма показательны сведения, свидетельствующие о потенциальной возможности истребования налога и в сумме большей, чем полученный облагаемый доход: в Норвегии в 1974 году был опубликован список 2 тыс. граждан, которые выплачивали более 100% подлежащего налогообложению дохода. Корабельный магнат Хильмар Рекстен (1897 - 1980) был обложен налогом в 491% <242>.

<240> Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. СПб., 2002. С. 279.

<241> Конституционная экономика / Отв. ред. Г.А. Гаджиев. М., 2010. С. 130.

<242> Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоги. Люди. Время. ... или этот безграничный Мир Налогов. С. 457.

Кроме того, учет способности налогоплательщика к уплате налога непринципиален, например, в косвенных налогах, поскольку налоги данного типа (НДС, акцизы) обычно включаются "юридическим налогоплательщиком" - продавцом товаров (работ, услуг) в цену товара и перекладываются на "фактического налогоплательщика" - покупателя. Кроме того, для случаев осуществления налогоплательщиком деятельности, которую можно условно обозначить как "необычная" (сделки между взаимозависимыми лицами по нерыночным ценам - ст. 105.3 НК РФ; передача права собственности на товары на безвозмездной основе - подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ; безвозмездное пользование имуществом - п. 2 информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. N 98 и др.), когда налоги условно исчисляются исходя из рыночных цен на товары (работы, услуги), способность налогоплательщика к уплате налога презюмируется. Т.А. Гусева отмечает, что безвозмездность сделки для сторон еще не означает отсутствие возмездности со стороны государства, которое, как правило, получает свою долю от сделок в виде налогов <243>. Кроме того, презумпция способности налогоплательщика к уплате налога изначально имеет место во всех поимущественных налогах, в ЕНВД (гл. 26.3 НК РФ), в патентной системе налогообложения (гл. 26.5 НК РФ), в налоге на игорный бизнес (гл. 29 НК РФ), в торговом сборе (гл. 33 НК РФ), в НДС "по отгрузке" (п. 1 ст. 167 НК РФ), в "зарплатных" налогах с работодателей (в т.ч. до 1 января 2010 г. - ЕСН по гл. 24 НК РФ, с 1 января 2010 г. - страховые взносы по Федеральному закону от 4 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования"), в налоге на прибыль с будущих доходов по договорам займа (п. 6 ст. 271 НК РФ) и др. Иными словами, действительное наличие (отсутствие) в настоящее время доходов и (или) денежных средств у юридического налогоплательщика подобных налогов правового значения для его обременения не имеет.

<243> Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. М., 2007. С. 254.

Кроме того, как справедливо отмечено в литературе, вопрос, какими должны быть ставки налогов и где допустимый (максимальный) предел налогообложения, - это вопрос, который стоит и перед

государством, и перед обществом с момента возникновения налогов. В литературе и периодической печати постоянно обращается внимание на необходимость научного обоснования доли изъятия и определения ставки налога, которое создавало бы плательщику налога право иметь доход, обеспечивающий нормальное развитие предприятий, организаций, воспроизводство рабочей силы. Проведено множество исследований, тысячи умнейших голов пытались и пытаются ответить на этот вопрос, проводя сложнейшие математические расчеты, выстраивая многочленные формулы и вычерчивая хитроумные графики. Однако ничего убедительного наука до сих пор не предложила. Поэтому пока все сводится к умозрительным заключениям, сделанным на уровне здравого смысла и эмпирических представлений <244>. Шведский ученый Р. Польссон также полагает, что в некоторых сферах общественной жизни сложилось даже вполне определенное убеждение в том, что является справедливым применительно к конкретным ситуациям определенного рода, а что таковым не является. Однако понятие справедливости в налоговом праве пока нельзя признать вполне определенным. На вопрос, как должна выглядеть справедливая налоговая система, в дискуссиях дается множество различных ответов и рекомендаций. Для каждого момента времени можно найти актуальные примеры различных концепций справедливого в налоговых отношениях <245>.

<244> Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. СПб., 2002. С. 279.

<245> Польссон Р. Шведское налоговое право. Екб., 2006. С. 29.

Но очевидно, что с помощью любых доступных средств (включая и здравый смысл, и эмпирические представления) необходимо стремиться к тому, чтобы налоговая система государства была как можно более справедливой в представлениях большинства разумных граждан и максимально соответствовала целям прогрессивного развития общества. Налоговые обременения, не соответствующие возможностям частных субъектов, неизбежно повлекут не только осознанный отказ от ведения облагаемой деятельности (владения облагаемым имуществом), но и массовые уклонения от уплаты налогов. Из Постановления КС РФ от 23 декабря 1999 г. N 18-П следует, что в сфере тарифообложения (налогообложения) конституционный принцип правового государства диктует для законодателя запрет устанавливать регулирование таким образом, чтобы провоцировать законопослушных граждан на сокрытие получаемых доходов и занижение облагаемой базы. Г.А. Гаджиев обоснованно полагает, что данный вывод КС РФ можно трансформировать в юридическую норму: "Органы публичной власти не вправе провоцировать частных лиц на нарушение правовых норм" <246>.

<246> Гаджиев Г.А. Принципы права и право из принципов // Сравнительное конституционное обозрение. 2008. N 2.

Весьма интересная попытка упрощенного решения вопроса справедливости в налоговом праве описана Т. Джобсом: Федеральный конституционный суд Германии, рассматривая общие пределы налогового обременения, в 1995 г. в одном из решений вывел "принцип раздела пополам", который понимался таким образом, что конституционно-правовая высшая граница налогового бремени (совокупно по налогам на доход и имущество) составляет 50% дохода. Однако сейчас Федеральный Конституционный Суд Германии отмежевывается от данной идеи и поясняет, что такого принципа нет <247>.

<247> Джобс Т. Федеральный конституционный суд Германии о пределах налогового обременения: отдельные аспекты конституционного судопроизводства // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. С. 122, 123.

При этом еще Р.ф. Иеринг отмечал, что применение всех законов, содержащих определенное число (например, о ступенях возраста, давности, большом дарении, большой краже) весьма легко. Задача законодательства, равно как и юриспруденции, и заключается в том, чтобы облечь понятия, не поддающиеся верному применению, в такую форму, которая делает возможным перевести, если можно так выразиться, данное понятие с языка философа права на язык законодателя и судьи. Философско-правовая идея совершеннолетия (в смысле римской **pubertas**) заключается в зрелости умственного развития, идея же полного совершеннолетия - в зрелости характера, но для практического применения эта мысль является неподходящей, а поэтому ее заменяет число - потеря в правильности и корректности мысли возмещается практической применимостью ее <248>. Соответственно, как попытка Федерального конституционного суда Германии упростить решение вопроса справедливости в налоговом праве через введение некоторой числовой границы предельного обременения, так и последующий отказ от этой идеи, показывают, что граница справедливого и несправедливого в данной сфере, к сожалению,

остается неопределенной (оценочной, философской). По всей видимости, это объясняется тем, что государство не приемлет для себя жестких ограничений в виде числовой границы обобщенного налогового бремени - эта граница неявно признается, но через оценочный принцип справедливости, а не через конкретное число (долю доходов, имеющегося имущества и т.п.). Тем не менее в некоторых видах правоотношений (в основном - частноправовых) введение четких числовых границ изъятий с успехом произведено. Например, в силу ст. 138 ТК РФ размер удержаний из заработной платы не может превышать 70 %.

<248> Иеринг Р.ф. Юридическая техника // Избранные труды: В 2 т. СПб., 2006. Т. II. С. 333.

Надо отметить, что определенные "индикаторы" платежеспособности налогоплательщика тем не менее выработаны наукой и используются на практике. Например, Р. Буссе приводит три взаимосвязанных "индикатора" экономической способности субъекта налогообложения: доход (прирост имущества - динамическая величина), само имущество (статическая величина), потребление (израсходование благ - динамическая величина) <249>.

<249> Буссе Р. Об экономическом истолковании норм налогового права и основанности в налогообложении: германский подход // Налоговед. 2014. N 4. С. 79.

Кроме того, несмотря на изложенные проблемы, в судебных актах российских высших судебных органов иногда прямо разрешается общий вопрос справедливости (как при оценке адекватности налоговых последствий деятельности, так и в иных областях - процедура, ответственность и т.д.). При этом соответствующее нормативное регулирование или действия правоприменителя оцениваются судами критически. В качестве примеров можно привести следующие акты: в Постановлении КС РФ от 24 февраля 1998 г. N 7-П рассматривался вопрос резкого увеличения законодателем ставки страховых взносов в Пенсионный фонд РФ (с 5 до 28% от дохода) для самозанятых граждан. Суд отметил, что признаки страховых взносов (с учетом существовавшего на тот момент правового регулирования) не позволяют отграничить их от налогов. Кроме того, по мнению суда, обеспечение неформального равенства граждан требует учета фактической способности гражданина (в зависимости от его заработка, дохода) к уплате страхового взноса в соответствующем размере. Установив в Федеральном законе от 5 февраля 1997 г. N 26-ФЗ "О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год" для индивидуальных предпринимателей, занимающихся частной практикой нотариусов и адвокатов, тариф страховых взносов в ПФ РФ на 1997 год в размере 28 % заработка (дохода), то есть, увеличив его почти в шесть раз по сравнению с ранее действовавшим тарифом, законодатель нарушил названные конституционные принципы, так как не принял во внимание ни фактическое сходство, ни реальные различия в характере и условиях деятельности этих категорий граждан - плательщиков страховых взносов в сравнении с другими категориями.

Тем не менее представляется, что основой для данного вывода КС РФ стал именно резкий рост тарифов. Если бы законодатель увеличивал тарифы постепенно (например, ежегодно), то, скорее всего, такой реакции КС РФ не последовало бы. По всей видимости, законодатель именно так и пытается это сделать сейчас в п. 8 ст. 408 НК РФ, регламентируя понижающие коэффициенты (0,2 - 0,4 - 0,6 - 0,8) по налогу на имущество физических лиц за первые 4 года его уплаты по новым правилам, т.е. от кадастровой стоимости облагаемых объектов;

- в Определениях КС РФ от 9 апреля 2001 г. N 82-О и от 16 ноября 2006 г. N 475-О исследовались вопросы, связанные с введением ЕНВД. По мнению Суда, по своей правовой природе ЕНВД представляет собой специальный налоговый режим в сфере малого и среднего предпринимательства, при котором уплата большинства федеральных, региональных и местных налогов и сборов заменяется единым платежом; такое законодательное регулирование не направлено на ухудшение положения налогоплательщиков и не должно приводить к этому, поскольку при установлении и исчислении единого налога обеспечивается такой принцип налогового законодательства, как учет фактической способности налогоплательщика к уплате налога. На основании данной правовой позиции в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 июля 2009 г. N 3703/09 Суд, рассмотрев конкретное дело, пришел к выводу, что исчисленный налоговым органом в полном соответствии с действующим законодательством ЕНВД не отвечает требованиям НК РФ, вследствие чего решение налогового органа о доначислении данного налога является незаконным.

Нельзя не отметить, что в п. 1 ст. 3 НК РФ говорится о том, что фактическая способность налогоплательщика к уплате налога учитывается при установлении налогов, а в указанных актах КС РФ

разъяснено, что данная способность подлежит учету не только при установлении, но и при исчислении конкретного налога - ЕНВД. Иными словами, с этой точки зрения, справедливость не заканчивается с принятием закона; явно несправедливые налоговые последствия конкретной деятельности могут и должны нивелироваться, по меньшей мере судами.

Следует учесть и определенные проблемы, соответствующую данному подходу - в силу требования официальной публикации нормативных правовых актов о налогах любое лицо в состоянии заранее определить, какие именно налоговые последствия конкретной деятельности у него возникнут, вследствие чего данное лицо может заблаговременно решить для себя, стоит ли эту деятельность осуществлять. Если же деятельность уже осуществлена, то обращение данного лица в суд с требованием о полном (частичном) признании налоговых последствий несправедливыми, во-первых, предполагает обязанность суда действовать на основании крайне общей (и потому не в полной мере определенной) категории справедливости; а во-вторых, может поставить данное лицо в преимущественное положение с иными налогоплательщиками, осуществившими ту же деятельность в сходных условиях и не обратившихся в суд, что опять же поставит под сомнение действие в этом случае принципа справедливости. Кроме того, периодическое обращение в суд некоторого лица (лиц) с требованием о признании налоговых последствий конкретной деятельности несправедливыми, вообще говоря, не соответствует тому, что налоги приоритетно должны исчисляться на основании нормативных правовых актов, а не актов судебных органов;

- в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 марта 2008 г. N 13084/07 рассматривался вопрос о законности выездной налоговой проверки, при том, что в период ее проведения в соответствии с ранее действовавшей редакцией НК РФ в двухмесячный срок проверки засчитывалось только время фактического нахождения проверяющих на территории налогоплательщика (ст. 89 НК РФ). Суд указал, что регламентация сроков взыскания налогов, равно как и сроков проведения выездных налоговых проверок, направлена на достижение равновесия интересов участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Из содержания судебных актов и материалов дела видно, что выездная налоговая проверка предпринимателя проводилась в течение 11 месяцев, что свидетельствует о нарушении инспекцией принципа недопустимости избыточного или не ограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля. Убедительных доказательств обоснованности столь длительного срока проведения проверки инспекция не представила. Длительный срок проведения проверки свидетельствует о нарушении налоговой инспекцией целей налогового администрирования, которые не могут иметь дискриминационного характера, препятствующего предпринимательской деятельности налогоплательщика;

- штраф за непредставление налоговой декларации в соответствии с ранее действовавшей (до 2 сентября 2010 г.) редакцией ст. 119 НК РФ не только возрастал с течением времени просрочки, но и не был ограничен в размере (мог превысить сумму налога, подлежащую уплате на основании этой декларации). Как отметил Президиум ВАС РФ в Постановлении от 8 декабря 2009 г. N 11019/09, размер санкции должен отвечать вытекающим из Конституции РФ и ст. 3 НК РФ требованиям справедливости и соразмерности, дифференциации ответственности в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба. С учетом изложенного при применении ответственности, установленной п. 2 ст. 119 НК РФ, размер штрафа, взыскиваемого с налогоплательщика, должен определяться судами на основании упомянутых принципов и с учетом фактических обстоятельств конкретного дела, однако, во всяком случае, не должен превышать в сумме размера налогового обязательства налогоплательщика по непредставленной (несвоевременно представленной) им налоговой декларации.

Сейчас данная проблема разрешена законодателем: в силу п. 1 ст. 119 НК РФ штраф не может превышать 30 % суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации.

В связи с приведенными примерами судебных актов представляет интерес определение, данное Р. Алекси. По мнению данного немецкого ученого, право - это система норм, которая: 1) содержит в себе притязание на правильность; 2) состоит из совокупности норм, которые принадлежат к в целом и целом социально действенной конституции и не являются крайне несправедливыми, а также из совокупности установленных в соответствии с этой конституцией норм, которые обладают определенным минимумом социальной действенности или потенциальной возможности такой действенности и не являются крайне несправедливыми; и, наконец, 3) включает в себя принципы и иные нормативные аргументы, на которых основывается и/или должна основываться процедура правоприменения, чтобы соответствовать притязанию на правильность <250>.

<250> Алекси Р. Понятие и действительность права (ответ юридическому позитивизму) / Пер. с нем. М., 2011. С. 157.

Интересно то, что позиция данного ученого не состоит в "ритуальном" требовании справедливости

права (с учетом зачастую исключительно широкого спектра мнений по вопросу справедливости конкретной нормы или даже отрасли). Р. Алекси исходит из того, что нормы права не должны являться крайне несправедливыми. **Quoties nihil sine captione investigari potest, eligendum est, quod minimum habeat iniquitatis** - если нельзя найти безупречное решение, надо выбрать наименее несправедливое из решений <251>. Соответственно, в приведенных примерах судебных актов высших судебных органов России, скорее можно говорить о том, что нормативное регулирование (действия правоприменителя) фактически оценивались судами, как крайне несправедливые (и поэтому - незаконные).

<251> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 329.

Дискриминация представляет собой вариант несправедливости (в т.ч. необоснованное объективными факторами неравное отношение к различным субъектам). Это следует, например, из Определения КС РФ от 7 июня 2001 г. N 141-О: конституционному принципу равенства противоречит любая дискриминация, т.е. такие устанавливаемые законом различия в правах и свободах, которые в сходных обстоятельствах ставят одну категорию лиц в менее благоприятные (или, наоборот, более благоприятные) условия по сравнению с другими категориями. Если же лица (в данном случае субъекты налогообложения) находятся в различных обстоятельствах, установление для них разных обязанностей и условий ответственности не может рассматриваться как противоречащее ч. 1 ст. 19 Конституции РФ.

Более общей является позиция, основанная на международных договорах и на практике ЕСПЧ, в соответствии с которой дискриминация может проявляться как в том, что для некоторых субъектов вводится дифференцированное обращение без наличия на то разумных объективных причин, так и в том, что при наличии таких причин дифференцированное обращение не вводится <252>. Впрочем, вопрос оценки того, когда такая дифференциация нужна, а когда она необоснованна, может являться весьма оценочным и представляет собой частный случай общего вопроса о том, что справедливо, а что - нет; и разумно ли реализовывать в виде норм права некоторое вполне обоснованное соображение по конкретной проблеме. Так, отечественный законодатель не дифференцирует транспортный налог в зависимости от того, установлены ли в автомобиле кондиционер и автоматическая коробка передач (от общей разрешенной максимальной массы автомобиля, от страны производства, от региона регистрации и т.д.), хотя вполне аргументированно можно обосновать необходимость такой дифференциации.

<252> Авдашева С., Новиков В. Лиса и журавль: парадоксы дискриминации // Конкуренция и право. 2012. N 1. С. 24, 25.

В качестве примера первого варианта дискриминационного обращения можно привести ведение налоговых льгот (или повышенного налогообложения) для определенной категории налогоплательщиков, при том, что для иных категорий налогоплательщиков не могут быть разумно определены принципиальные отличия от выделенной категории. Подобный вопрос применительно к льготам по транспортному налогу рассматривался в Определениях КС РФ от 1 декабря 2009 г. N 1551-О-О и N 1552-О-О и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 июля 2009 г. N 3513/09. Еще пример - в Постановлении КС РФ от 11 декабря 2014 г. N 32-П признаны неконституционными некоторые положения ст. 159.4 УК РФ "Мошенничество в сфере предпринимательской деятельности", фактически по той причине, что в них без разумных оснований вводились более мягкие условия для привлечения к уголовной ответственности по сравнению с общей нормой ст. 159 УК РФ "Мошенничество".

Пример второго варианта дискриминационного обращения - всеобщее арифметическое равенство в значительных обязанностях по уплате некоторого налога (по сути, высокий подушный налог). В Постановлении КС РФ от 4 апреля 1996 г. N 9-П разъяснено, что подушное налогообложение не учитывает финансового потенциала различных налогоплательщиков, что при чрезмерно высоком налоге означает взывание существенно большей доли из имущества неимущих или малоимущих граждан и меньшей доли - из имущества более состоятельных граждан.

Одно из проявлений принципа справедливости - баланс интересов (который может проявляться, как баланс публичных и частных интересов, общий баланс интересов и т.д.). Само понятие "баланс интересов" имеет определенное соотношение с понятием права вообще. Например, В.А. Белов предлагает определять право, как возможность (максимум) всеобщего поведения, являющуюся продуктом компромисса между свободой личности и сплочением общества <253>. А.Ф. Черданцев приводит сведения о том, что в постсоветской юридической литературе довольно распространена идея, что право есть мера свободы. Однако столь же правомерно противоположное направление мысли: право есть мера несвободы <254>. Исходя из п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 14 марта 2014 г. N 16 несправедливые договорные условия - это условия, являющиеся явно обременительными для контрагента и существенным образом нарушающие баланс интересов сторон.

<253> Белов В.А. Объяснение (эссе о юристах и юридической деятельности) // Корпоративный юрист. 2006. N 1.

<254> Черданцев А.Ф. Логико-языковые феномены в юриспруденции. М., 2012. С. 116.

Т.А. Гусева отмечает, что в прецедентной практике Европейского суда по правам человека подчеркивается, что вмешательство в право на уважение собственности предполагает "справедливое равновесие" между требованиями общих интересов и необходимыми условиями защиты прав человека <255>. При этом необходимость соблюдения баланса публичных и частных интересов отмечена в значительном числе актов КС РФ (Постановления от 14 июля 2003 г. N 12-П, от 23 декабря 2009 г. N 20-П и от 18 июля 2013 г. N 19-П, Определения от 16 марта 2006 г. N 70-О, от 19 мая 2009 г. N 815-О-П, от 17 июня 2013 г. N 981-О и др.); ВАС РФ (Постановления Президиума от 18 марта 2008 г. N 13084/07, от 1 сентября 2009 г. N 4381/09, от 30 октября 2012 г. N 9061/12 и др.). В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 18 марта 2008 г. N 13084/07 и от 11 мая 2010 г. N 17832/09 употреблен сходный термин - равновесие интересов участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

<255> Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. М., 2007. С. 193.

Также следует учесть, что в ряде случаев налоговые обязательства одного частного субъекта существенно зависят от действий другого частного субъекта. Например, исполнение обязанности работника - налогоплательщика по уплате НДФЛ зависит от действий работодателя - налогового агента по удержанию данного налога из дохода работника и его перечислению в бюджетную систему - ст. ст. 24, 226 НК РФ; право одного налогоплательщика НДС на применение налоговых вычетов, позволяющих уменьшить подлежащую уплате в бюджет сумму налога, напрямую зависит от выполнения контрагентом - другим налогоплательщиком НДС, обязанности по выдаче счета-фактуры - ст. 169 НК РФ.

В связи с этим можно говорить о требовании общего баланса интересов, существующего между всеми участниками налоговых правоотношений. Как было указано в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 ноября 2007 г. N 3151/07, отказ налогоплательщику в возмещении НДС и отсутствие права на этот вычет у инвестора лишают права на получение обоснованной налоговой выгоды всех участников данных отношений, приводят к нарушению баланса интересов в сфере налогообложения. Взаимозависимость участников гражданско-правового оборота подчеркнута в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 10 марта 2009 г. N 9024/08 и от 6 апреля 2010 г. N 17036/09: каждый участник сделки осуществляет предпринимательскую деятельность самостоятельно на свой риск и несет свою долю налогового бремени.

В Постановлении КС РФ от 22 марта 2007 г. N 4-П было отмечено, что из универсальных принципов справедливости и юридического равенства вытекает требование сбалансированности прав и обязанностей. Физическое лицо, зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя (ст. 23 ГК РФ), получает право заниматься предпринимательской деятельностью, но одновременно должно быть готово к тому, что ему, возможно, придется уплачивать налоги (в том числе НДС, акциз), которые никак не касались бы его ранее. Кроме того, с индивидуальных предпринимателей возможно взыскание налогов во внесудебном порядке (ст. ст. 46, 47 НК РФ), как и с коммерческих организаций.

Остается только добавить, что в первоначальной редакции п. 1 ст. 3 НК РФ было установлено, что при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога исходя из принципа справедливости. Впоследствии законодатель, с 17 августа 1999 г. исключил окончание предложения "исходя из принципа справедливости". Однако указанное обстоятельство не может означать того, что при установлении налогов принцип справедливости не учитывается. Скорее можно утверждать, что тем самым законодатель стремился исключить почву для потенциальных споров, исходя из возможности существенно различных оценок относительно применения данного принципа при установлении конкретного налога.

Принцип юридического равенства. Как говорил Лао-цзы, то, что установлено для низших, не должно игнорироваться высшими; то, что запрещено большинству, не должно практиковаться привилегированным меньшинством <256>. **De maiori et minori non variant jura** - когда речь идет о большом или малом, закон применяется один и тот же <257>. На основании ч. 2 ст. 6 Конституции РФ каждый гражданин Российской Федерации обладает на ее территории всеми правами и свободами и несет равные обязанности, предусмотренные Конституцией РФ. В ч. 1 ст. 19 Конституции РФ установлено, что все равны перед законом и судом. Соответственно, каждый член общества обязан нести соответствующую своим возможностям часть бремени публичных расходов, наравне с другими членами общества. По мнению В.С. Нерсесянца, правовое равенство - это равенство свободных и независимых

друг от друга субъектов права по общему для всех масштабу, единой норме, равной мере <258>.

-
- <256> Вэнь-цзы: Познание тайн. Дальнейшее развитие учения Лао-цзы. М., 2004. С. 178.
 - <257> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 123.
 - <258> Нерсесянц В.С. Философия права: Учебн. для вузов. М., 2001. С. 17.

Справедливо подмечено, что формулировки принципов равенства всех перед законом и судом, прав на свободу могут текстуально совпадать в различных конституциях. Однако при этом немаловажное значение имеет то, из какого понятия равенства исходит конституционная концепция - "равенства возможностей" или "равенства результатов" <259>. Очевидно, что современный российский принцип юридического равенства исходит из равенства возможностей, т.е. равноправия. С некоторой долей условности можно утверждать, что, например, советская правовая конструкция института личной собственности (гл. 11 ГК РСФСР 1964 г.) в большей степени была ориентирована на равенство результатов. При этом ст. 34 Конституции РСФСР 1978 г. также устанавливала, что все равны перед законом и судом.

-
- <259> Конституционная экономика / Отв. ред. Г.А. Гаджиев. М., 2010. С. 52 - 53.

Исходя из Определения КС РФ от 19 мая 2009 г. N 815-О-П, Конституция РФ закрепляет принцип равенства, в том числе в сфере налогообложения (ч. 1 ст. 19, ст. 57). Как следует из правовой позиции КС РФ, изложенной в Постановлении от 4 апреля 1996 г. N 9-П, в целях обеспечения регулирования налогообложения в соответствии с Конституцией РФ принцип равенства требует учета фактической способности к уплате налога исходя из правовых принципов справедливости и соразмерности. Принцип равенства в социальном государстве в отношении обязанности платить законно установленные налоги и сборы предполагает, что равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 ноября 2008 г. N 7841/08 отмечено, что в сфере налоговых правоотношений принцип равного налогового бремени, вытекающий из ч. 2 ст. 8, ст. ст. 19 и 57 Конституции РФ, означает, что не допускается установление дополнительных налоговых ограничений в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика и иных носящих дискриминационный характер критериев (п. 2 ст. 3 НК РФ).

В учебной (научной) литературе по налоговому праву отражения данного принципа, как правило, обозначаются как принцип равенства налогообложения <260>, принцип всеобщности и равенства налогообложения <261>, принципы всеобщности налогообложения, равенства плательщиков налогов и сборов <262>.

-
- <260> Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. М., 2005. С. 91.
 - <261> Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 189;
 - Демин А.В. Налоговое право России. М., 2006. С. 127.
 - <262> Цинделиани И.А., Кирилина В.Е., Костикова Е.Г., Мамилова Е.Г., Шарандина Н.Л. Налоговое право России: Учебник. М., 2008. С. 61, 62.

Кроме очевидной взаимосвязи с принципом справедливости, реализация принципа юридического равенства в налоговом праве имеет определенные особенности. Если рассматривать нормативный правовой акт, регламентирующий уплату какого-либо налога, то можно видеть, что он возлагает обязанность по его уплате в равной степени на всех лиц, которые относятся к выделенной данным актом определенной категории. В том числе все физические лица с одинаковым правовым статусом, определяемым гл. 23 НК РФ, получающие определенные виды доходов, уплачивают НДФЛ в одинаковом размере, зависящем только от размера дохода. Как указано в п. п. 1 и 2 ст. 3 НК РФ, законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала. На основании п. 1 ст. 56 НК РФ нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера.

Но, как было показано ранее, в настоящее время невозможно всеобщее арифметическое равенство в обязанностях по уплате налога. Значительный уровень обязанностей и соответствующих им потребностей современного государства означает и существенный уровень обременения налогами.

Арифметически равная, но значительная сумма налога, единообразно возлагаемая на всех налогоплательщиков вне зависимости от их реальных различий, будет отвечать принципу юридического равенства, но не будет соответствовать принципу справедливости. Как отмечает Ф. Люшер, в налогообложении законодатель стремится уменьшить реальное неравенство с помощью формально неравных налоговых ставок <263>. П. Кирххоф считает, что принцип равенства перед законом предполагает существование различий среди людей; они как индивиды отличаются друг от друга достоинствами, возможностями самореализации и материальным успехом. Поэтому принцип равноправия предусматривает для законодателя обязательную дифференциацию. Всеобщая налоговая повинность не может обязать каждого гражданина выплачивать одинаковые суммы, она лишь устанавливает для каждого в соответствии с его финансовым потенциалом равную налоговую обязанность <264>.

<263> Люшер Ф. Конституционная защита прав и свобод личности. М., 1993. С. 222.

<264> Государственное право Германии. М., 1994. Т. 2. С. 141.

В Определении КС РФ от 25 марта 2004 г. N 96-О разъяснено, что принцип равенства всех перед законом (ст. 19 Конституции РФ) гарантирует равные права и обязанности для субъектов, относящихся к одной категории, и не исключает возможность установления различных норм в отношении лиц, принадлежащих по условиям и роду деятельности к другим категориям налогоплательщиков. Определенным образом данная позиция развита в Определении КС РФ от 3 июля 2008 г. N 630-О-П: различия не могут устанавливаться произвольно, они должны основываться на объективных характеристиках соответствующих категорий субъектов. Ф. Верт отмечает, что принцип равенства нарушен, если одна группа адресатов нормы сталкивается с иным обращением, чем другая группа, хотя между обеими группами не существует никаких различий, которые могли бы оправдать неравное обращение <265>.

<265> Верт Ф. Опыт рассмотрения Федеральным конституционным судом Германии обращений по налоговым спорам // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2006 г. С. 64.

Исходя из Постановления КС РФ от 13 марта 2008 г. N 5-П, в налогообложении равенство понимается, прежде всего, как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя и что принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда определенная категория налогоплательщиков попадает в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование. В Постановлении КС РФ от 23 декабря 1999 г. N 18-П указано, что дифференциация режимов страховых платежей не может устанавливаться по неэкономическим мотивам, в том числе исходя из социальных различий и других подобных критериев, поскольку это противоречит конституционному принципу равенства.

Кратко, но точно выразился Ф. Люшер: равенство перед налогообложением является равенством по категориям <266>. Иными словами, **налогоплательщики, относящиеся к одной категории, юридически равны, но само по себе выделение категорий и их обременение налогами должно проводиться законодателем с учетом принципа справедливости**, который в сфере налогообложения в первую очередь предполагает учет экономических особенностей (возможностей) лиц, потенциально относящихся к определенным категориям. Соответственно, имеет место юридическое равенство субъектов внутри каждой категории и, очевидно, юридическое неравенство между субъектами, относящимися к разным категориям. Естественно, некоторые категории субъектов права вообще исключаются из числа налогоплательщиков конкретных налогов (в т.ч. с учетом соображений справедливости и (или) исходя из юридической конструкции этих налогов), а некоторые категории налогоплательщиков облагаются на повышенном уровне. В.С. Нерсесянц обоснованно заключил, что понимание права как равенства (как общего масштаба и равной меры свободы людей) включает в себя с необходимостью и справедливость <267>.

<266> Люшер Ф. Конституционная защита прав и свобод личности. М., 1993. С. 222.

<267> Нерсесянц В.С. Философия права: Учебн. для вузов. М., 2001. С. 28.

Так, все владельцы легковых автомобилей с мощностью двигателя 80 л.с. в соответствии со ст. 361 НК РФ потенциально могут быть обязаны на региональном уровне к уплате транспортного налога в сумме до 2000 руб. в год. Если же речь идет о легковом автомобиле с мощностью двигателя 500 л.с., то владелец такого автомобиля может обязываться к уплате транспортного налога в сумме до 75000 руб. в

год (без учета повышающих коэффициентов для легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн. руб., установленных в п. 2 ст. 362 НК РФ). Федеральный законодатель, выделяя категории налогоплательщиков данного налога исходя из мощности двигателя автомобиля, считает подобный способ учета платежеспособности справедливым и не видит необходимости в учете таких, например, особенностей, как масса автомобиля; число колес; наличие кондиционера, полного привода и автоматической коробки передач; годовой расход топлива (пробег) и т.д. При этом сама по себе мощность двигателя, исходя из которой исчисляется транспортный налог, является условной величиной, указанной в документах на автомобиль, составленных производителем (импортером). Известно, что фактическая мощность двигателя может отличаться от заявленной, а также изменяться в зависимости от условий эксплуатации, используемой марки топлива, пробега автомобиля, допустимых технических усовершенствований и т.д. Но данные обстоятельства на размер транспортного налога влиять не будут.

Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus - когда закон не различает, мы не должны различать <268>. Определенное исключение сделано в п. 3 ст. 361 НК РФ: допускается установление региональным законодателем дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств, и (или) их экологического класса. Кроме того, упомянутые повышающие коэффициенты для легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн. руб. также зависят от года выпуска автомобиля.

<268> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 368.

При этом сами по себе рассуждения о том, от чего должна зависеть сумма транспортного налога, неизбежно демонстрируют предельно обобщенный характер принципа справедливости (и, соответственно, проблему выбора приоритета той или иной цели правового регулирования через косвенное воздействие налогообложения). Так, если ставка транспортного налога растет в зависимости от возраста транспортного средства, это можно вполне разумно объяснить через необходимость обновления автомобильного парка, что будет стимулировать производство (ввоз) новых автомобилей и замену устаревших моделей на более экологичные и экономичные. Такой способ рассуждений скорее направлен на приоритет регулирующей функции налога. Если же ставка транспортного налога снижается в зависимости от возраста транспортного средства, то не менее логичное объяснение такого регулирования может быть следующим: автомобиль в настоящее время стремительно устаревает и не может облагаться большим налогом с течением времени, поскольку смысл большинства преимущественных налогов в первую очередь состоит в увязке их размера с условно-рыночной стоимостью облагаемого имущества. Во всяком случае, размер налога на имущество организаций в общем случае снижается с течением времени, поскольку облагаемые основные средства "дешевеют" через использование механизма амортизации. В то же время размер налога на имущество физических лиц при стабильном правовом регулировании, как правило, с течением времени возрастает вследствие роста цен на недвижимость и как результат соответствующих переоценок. Сходным образом может возрастать и величина налога на имущество организаций с отдельных объектов недвижимого имущества (ст. 378.2 НК РФ - в т.ч. административно-деловые центры и торговые центры (комплексы)), поскольку он исчисляется, исходя из их кадастровой стоимости.

Представляет интерес правовая позиция, изложенная в Определении КС РФ от 14 декабря 2004 г. N 451-О. Суд разъяснил, что применительно к сфере налоговых отношений конституционный принцип равенства не препятствует законодателю использовать дифференцированный подход к установлению различных систем налогообложения для индивидуальных предпринимателей и организаций в том случае, если такая дифференциация обусловлена объективными факторами, включая экономические характеристики объекта налогообложения и налогооблагаемой базы. По мнению Суда, индивидуальная предпринимательская деятельность по своей правовой природе отличается от экономической деятельности организаций тем, что не предполагает обособление и консолидацию капитала, а, напротив, заключается в использовании собственного имущества физического лица в предпринимательских целях. Различия в экономической основе осуществления предпринимательской деятельности индивидуальными предпринимателями и организациями проявляются и в неодинаковом порядке ведения ими учета доходов, расходов, хозяйственных операций и составления бухгалтерской отчетности.

С другой стороны, в Постановлении КС РФ от 19 июня 2003 г. N 11-П было признано не соответствующим Конституции РФ такое толкование законодательства об упрощенной системе налогообложения, в рамках которого индивидуальные предприниматели были обязаны уплачивать НДС и налог с продаж, тогда как организации от уплаты данных налогов освобождались. Суд отметил, что эти различия в налогообложении, приводящие к дисбалансу в обязанностях и правах субъектов малого предпринимательства - индивидуальных предпринимателей и организаций, противоречат конституционному принципу добросовестной конкуренции и препятствуют свободной реализации

конституционного права на осуществление предпринимательской деятельности, использование своих способностей и имущества.

Соответственно, КС РФ в принципе не исключает разного подхода в налогообложении организаций и индивидуальных предпринимателей, но только если такой подход обусловлен объективными факторами (хотя определение того, что именно за факторы должны быть учтены, представляет собой непростую задачу). В то же время общие условия налогообложения организаций и индивидуальных предпринимателей в России имеют сходные черты. И организации и предприниматели (по предпринимательской деятельности) уплачивают практически на равных основаниях НДС, акциз, страховые взносы с выплат своим работникам, налог на игорный бизнес, транспортный налог, земельный налог. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 января 2009 г. N 11519/08 был сделан вывод о том, что у законодательного (представительного) органа субъекта РФ отсутствуют полномочия по установлению разных ставок транспортного налога для юридических и физических лиц на один и тот же вид транспортного средства, той же категории и мощности.

Принцип юридического равенства в налогообложении в определенной степени связан и с п. 2 ст. 8 Конституции РФ: в Российской Федерации признаются и защищаются равным образом частная, государственная, муниципальная и иные формы собственности. В Определении КС РФ от 2 апреля 2009 г. N 478-О-О отмечается, что все налогоплательщики находятся в равном положении перед налоговым законом, причем форма собственности не может быть критерием для дифференциации в налоговой сфере. По этой причине наличие у некоторой организации, например, статуса государственной (муниципальной) и (или) некоммерческой само по себе не означает каких-либо налоговых преимуществ. В соответствии с п. 1 ст. 8 НК РФ налог взимается с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств.

Вообще говоря, освобождение от налогов государственных (муниципальных) организаций могло бы дать некоторый положительный экономический эффект, но это противоречило бы указанным положениям Конституции РФ. Как отмечает А.В. Красюков, сейчас органы государственной власти обречены на лишнюю активность: распорядители бюджетных средств совершают действия по выделению бюджетных средств, которые при уплате налога полностью или частично остаются в том же бюджете, лишь перечисляясь с одного счета на другой. На первый взгляд напрашивается вполне закономерное предложение, направленное на оптимизацию государственного администрирования данной сферы: отменить налогообложение государственного сектора экономики, заменив его межбюджетными трансфертами в другие бюджеты бюджетной системы. Несмотря на то что такая реформа, вполне возможно, оптимизирует движение государственных финансовых ресурсов, исключив излишний документооборот, государство не пошло на явное нарушение одного из краеугольных принципов налогового законодательства - принципа равенства и недискриминации в зависимости от формы собственности налогоплательщика <269>.

<269> Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация / Под ред. М.В. Карасевой. М., 2012. С. 137.

Юридическое равенство, реализуемое как равенство по категориям, имеет отношение и к публичным участникам налоговых правоотношений. Так, субъекты Федерации (муниципальные образования) юридически равны и независимы друг от друга в праве на регулирование региональных (местных) налогов (п. п. 3, 4 ст. 12 НК РФ), если только особые права (или ограничения прав), имеющие разумное и соответствующее Конституции РФ объяснение, прямо не следуют из федерального закона. Например, в настоящее время в силу ч. 4 ст. 5 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. N 244-ФЗ "О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" игорные заведения (за исключением букмекерских контор, тотализаторов, их пунктов приема ставок) могут быть открыты исключительно в игорных зонах (Республика Крым; Алтайский край; Краснодарский край; Приморский край; Калининградская область - ч. 2 ст. 9). Соответственно, налогообложение игорного бизнеса в части использования игровых автоматов возможно только на территориях игорных зон, на остальных территориях такая деятельность запрещена. По этой причине органы законодательной власти регионов, на территории которых нет игорных зон, несмотря на отсутствие прямого запрета в НК РФ, могут регулировать налог на игорный бизнес (гл. 29 НК РФ) только в части разрешенных объектов игорного бизнеса.

Другой пример юридического равенства в публичных полномочиях - в ст. 8 Закона РФ от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" предусматривается распределение полномочий между должностными лицами налоговых органов. В частности, право на привлечение

частных субъектов к налоговой ответственности принадлежит только такой категории должностных лиц, как руководители и заместители руководителей налоговых органов. НК РФ обычно не требует, чтобы соответствующий правоприменительный акт выносил именно руководитель (или заместитель руководителя) конкретного налогового органа. Так, руководитель налогового органа может принять решение по результатам выездной (камеральной) проверки - ст. 101 НК РФ, а заместитель руководителя того же налогового органа - при неисполнении налогоплательщиком данного решения вправе вынести решение о взыскании налога за счет денежных средств (ст. 46 НК РФ). Однако решение по результатам налоговой проверки (ст. ст. 101, 101.4 НК РФ) должен вынести именно тот руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, который рассматривал материалы проверки (Постановление Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2010 г. N 4903/10, п. 42 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации"), поскольку процедура рассмотрения материалов проверки и вынесения решения является единой и не может осуществляться разными должностными лицами.

Что же касается налоговых правоотношений, в которых участвуют публичные и частные субъекты (например, налогоплательщик и налоговый орган), то очевидно, что юридического равенства в них обычно не бывает. Редкий пример равноправия - фактически равные права налогоплательщиков и налоговых органов на представление доказательств в судебных налоговых спорах. Налоговое право в основном наделяет налоговые органы правами, а налогоплательщиков обязанностями. Впрочем, данное неравенство в некоторой степени "уравновешивается" правом налогоплательщика защищать свои права в административном и в судебном порядке. В силу п. 1 ст. 138 НК РФ акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд.

Принцип гуманизма сформулирован в ст. 2 Конституции РФ: человек, его права и свободы являются высшей ценностью. Признание, соблюдение и защита прав и свобод человека и гражданина - обязанность государства. С точки зрения Г.А. Гаджиева, когда мы говорим о правах человека, мы не можем отрывать одну ценность от другой. Права и свободы в рамках гражданского мира и согласия - вот формула нашей Конституции <270>.

<270> Правила жизни Гадиса Гаджиева. URL: <http://pravo.ru/story/view/111933/>.

В силу п. 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов). Данная норма НК РФ является коллизионной, то есть позволяющей разрешать спорные ситуации. Взаимосвязь ст. 2 Конституции РФ и п. 7 ст. 3 НК РФ продемонстрирована в Постановлении КС РФ от 13 марта 2008 г. N 5-П.

Достаточно подробно указанное положение прокомментировано в Определении КС РФ от 1 марта 2010 г. N 430-О-О: по смыслу п. 7 ст. 3 НК РФ на суды, применяющие нормы налогового законодательства, возложена обязанность путем использования различных способов толкования добиваться достижения установленной этой нормой цели. Правовой принцип **in dubio contra fiscum** ("сомнение против фиска") представляет собой проявление в налоговом законодательстве конституционного принципа законного установления налогов и сборов (ст. 57 Конституции РФ), в силу которого налоговые органы могут действовать в сфере налогообложения только в тех пределах, в том объеме налоговой нагрузки, которая установлена законом, т.е. актом, принятым с соблюдением демократических процедур. Норма п. 7 ст. 3 НК РФ является нормой, относящейся к федеральному коллизионному праву (п. "п" ст. 71 Конституции РФ), и, как содержащая одно из правил толкования, имеет целью защиту интересов налогоплательщика. Интересно также и то, что ранее в Особом мнении Г.А. Гаджиева к Определению КС РФ от 2 ноября 2006 г. N 444-О отмечалось, что наличие в НК РФ п. 7 ст. 3 означает, что устранение противоречий и неясностей в налоговом законодательстве является прерогативой судов, применяющих нормы налогового законодательства, т.е. судов общей юрисдикции и арбитражных судов. Именно эти суды путем использования различных способов толкования должны добиваться достижения установленной данной нормой цели устранения противоречий и неясностей в актах законодательства о налогах и сборах. Что касается используемого в ней словосочетания "сомнения актов", то оно представляет собой очевидный юридический дефект, являясь неудачной попыткой использовать дословный перевод латинского выражения "**in dubio contra fiscum**" (сомнение против фиска).

Следует только отметить, что выражение **in dubio contra fiscum**, по всей видимости, является современным, хотя определенные аналоги существовали и в древней латыни: **in dubio pro reo** - в случае сомнения - в пользу обвиняемого; **in dubio sententia contra actorem ferenda est** - в случае сомнения необходимо выносить приговор (решение) против истца <271>. В дореволюционной российской правовой системе данной проблеме также уделялось внимание. Так, Е.В. Васьяковский приводит разъяснение

департамента Сената 1905 года: законы фискальные и вообще такие, которыми устанавливаются с частных лиц, хотя бы и не в пользу казны, известные денежные сборы, не подлежат расширительному толкованию <272>.

<271> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 192.

<272> Васильковский Е.В. Руководство к толкованию и применению законов. М., 1997. С. 88.

Кроме того, толкование КС РФ рассматриваемого правила как проявления принципа законного установления налогов и сборов фактически показывает логическую взаимосвязь (взаимообусловленность) рассматриваемых общеправовых принципов.

В научной (учебной) литературе можно встретить такое обозначение данного принципа, как принцип презумпции толкования в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах <273>. Как полагает А.И. Худяков, нарушение принципа определенности налога влечет отсутствие самого налога. А это, в свою очередь, влечет отсутствие налоговых обязательств у всех и каждого из налогоплательщиков <274>.

<273> Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. М., 2005. С. 97.

<274> Худяков А.И. Избранные труды по финансовому праву. СПб., 2010. С. 426.

Сходные положения предусмотрены в п. 6 ст. 108 НК РФ (неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица), в ч. 4 ст. 1.5 КоАП РФ (неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к административной ответственности, толкуются в пользу этого лица) и в ч. 3 ст. 14 УПК РФ (все сомнения в виновности обвиняемого, которые не могут быть устранены в порядке, установленном УПК РФ, толкуются в пользу обвиняемого).

В законодательстве иных стран есть сходные правовые положения: в соответствии с п. 4.1.4 ст. 4 Налогового кодекса Украины налоговое законодательство этой страны основывается на следующем принципе: презумпция правомерности решений налогоплательщика в случае, если норма закона или другого нормативно-правового акта, изданного на основании закона, или если нормы разных законов или разных нормативно-правовых актов допускают неоднозначную (многозначную) трактовку прав и обязанностей налогоплательщиков или контролирующих органов, в результате чего есть возможность принять решение в пользу как налогоплательщика, так и контролирующего органа.

Из принципа гуманизма следует требование **неприкосновенности личности и сфер ее жизнедеятельности**. В силу ч. 1 ст. 24 Конституции РФ сбор, хранение, использование и распространение информации о частной жизни лица без его согласия не допускаются. Статья 25 Конституции РФ предусматривает, что жилище неприкосновенно. Никто не вправе проникать в жилище против воли проживающих в нем лиц иначе как в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения. На основании п. 5 ст. 91 НК РФ доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц иначе как в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения не допускается. Согласно пункту 1 ст. 102 НК РФ налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением прямо указанных в данной статье сведений (являющихся общедоступными, в том числе ставших таковыми с согласия их обладателя - налогоплательщика, об ИНН, о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения и др.).

Как следует из Определения КС РФ от 30 сентября 2004 г. N 317-О, специальный правовой статус сведений, составляющих налоговую тайну, закреплен в ст. 102 НК РФ исходя из интересов налогоплательщиков и с учетом соблюдения принципа баланса публичных и частных интересов в указанной сфере, поскольку в процессе осуществления налоговыми органами Российской Федерации своих функций, установленных НК РФ и иными федеральными законами, в их распоряжении оказывается значительный объем информации об имущественном состоянии каждого налогоплательщика, распространение которой может причинить ущерб как интересам отдельных граждан, частная жизнь которых является неприкосновенной и охраняется законом, так и юридических лиц, чьи коммерческие и иные интересы могут быть нарушены в случае произвольного распространения в конкурентной или криминальной среде значимой для бизнеса конфиденциальной информации. В решении ВАС РФ от 3 марта 2004 г. N 15527/03 разъяснено, что по своей природе и назначению институт налоговой тайны имеет публично-правовой характер и означает защиту налоговым органом сведений, разглашение которых может нарушить права граждан и организаций.

Особо следует отметить, что в соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 102 НК РФ режим налоговой тайны не

распространяется на сведения о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения. Коль скоро здесь идет речь о нарушениях законодательства, вне зависимости от того, являются ли они виновными, то соответственно, такие факты, как наличие у налогоплательщика недоимки (п. 2 ст. 11 НК РФ), а тем более привлечение его к ответственности за налоговые правонарушения (гл. 16, 18 НК РФ) формально не относятся к налоговой тайне. Более того, сведения о мерах ответственности конкретных лиц за правонарушения, как правило, должны быть открытыми для реализации возможности общей превенции правонарушений. Однако проблема состоит в том, что исходя из известного размера недоимки налогоплательщика по конкретному налогу, общедоступных сведений, а также правил НК РФ об исчислении данного налога вполне можно исчислить некоторый параметр, уже относящийся к налоговой тайне. Так, недоимка по НДС за определенный налоговый период позволяет ориентировочно оценить размер выручки налогоплательщика, с которой не уплачен данный налог. Возможно, по этой причине на практике заинтересованному частному субъекту крайне затруднительно получить от налоговых органов сведения о задолженности некоторого лица по налогам (пеням, санкциям).

При этом в п. 21 Постановления Пленума ВАС РФ от 8 октября 2012 г. N 61 "Об обеспечении гласности в арбитражном процессе" разъяснено, что в силу подп. 3 п. 1 ст. 102 НК РФ к налоговой тайне не относятся сведения о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения (в том числе сведения о нарушении налогоплательщиком порядка уплаты налога, сведения о задолженности налогоплательщиков перед бюджетами различных уровней).

Интересно то, что режим налоговой тайны не является обязательным атрибутом налогового законодательства любой страны. Это обстоятельство свидетельствует о том, что логически можно вполне обосновать как наличие такого режима, так и его отсутствие (весь вопрос в преобладающих в данном обществе ценностях и в их соотношении). Например, А.В. Брызгалин приводит пример Финляндии, в которой налоговая тайна отсутствует: каждый гражданин может, зайдя в налоговую инспекцию, узнать, сколько зарабатывают и платят налогов любые интересующие его люди. Такой подход, по мнению налоговиков, формирует налоговую солидарность, и сами граждане следят за налоговыми обязательствами друг друга <275>. Кроме того, и в Норвегии годовой доход каждого налогоплательщика и подробные налоговые декларации находятся в открытом доступе <276>. В Швеции доходы любого гражданина (даже короля) также можно узнать, набрав соответствующий код в компьютерной системе данных в любой налоговой инспекции страны <277>.

<275> Брызгалин А.В. Интересные факты о налогах и налогообложении // Налоги и финансовое право. 2011. N 11.

<276> Налоговая транспарентность и обмен информацией в сфере налогообложения // Налоговед. 2012. N 8. С. 12.

<277> Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоги. Люди. Время... или этот безграничный Мир Налогов. С. 455.

Режим налоговой тайны в России, как и запреты п. 1 ст. 24 и ст. 25 Конституции РФ, по всей видимости, объясняются не столько реакцией на криминогенную обстановку в России, сколько являются результатом неприятия современным обществом гипертрофированных полномочий государства и приближенных к нему организаций по контролю за личной жизнью граждан, которые фактически были сформированы в советском периоде. С учетом того что подавляющее большинство россиян не имеет существенных доходов, а налоги затрагивают их в минимальной степени, режим налоговой тайны затруднительно объяснить заботой о конфиденциальности имущественного положения граждан. По мнению А. Шайо, конституции рождаются в страхе перед былым деспотизмом. Они закрепляют свободу как отрицание институтов недавней тирании <278>. Однако, как замечает В.Д. Зорькин, Председатель КС РФ, стереть нечто и начать все с нового листа можно, только надрывно проклиная все, что предшествовало этому листу. Но рано или поздно новый лист становится старым. Предшествующий период начинает очень тонко, неявно и почти загадочно срачиваться с тем, что было написано по принципу его отрицания, по принципу восхваления табула раса <279>. Соответственно, не исключено, что в ближайшем будущем режим налоговой тайны будет корректироваться.

<278> Шайо А. Самоограничение власти (краткий курс конституционализма) / Пер. с венг. М., 2001. С. 15.

<279> Tabula rasa. Ответ тем, кто спешит переписать Конституцию России с чистого листа: интервью с Председателем КС РФ В.Д. Зорькиным. URL: <http://www.rg.ru/2014/04/07/zorkin.html>.

В этом же ключе интересно отметить то, что в законодательстве некоторых стран, в т.ч. в

Великобритании <280>, предусмотрен налог на телевизоры. Соответственно, английская налоговая служба вправе контролировать наличие телевизоров у потенциальных налогоплательщиков, т.е. может проникать в жилище.

<280> Интересные факты о налогах и налогообложении // Налоги и финансовое право. 2008. N 2.

Принцип презумпции законности деяния в общем виде можно определить следующим образом: каждое лицо считается действующим добросовестно, разумно (с правовой точки зрения - законно), пока в установленном порядке не будет доказано иное. **Omnia praesumuntur legitime facta donee probetur in contrarium** - все вещи презюмируются совершенными законно, пока не доказано обратное. **Bona fides semper praesumitur, nisi malam fidem adesse probetur** - если не доказан злой умысел, всегда предполагается добросовестность <281>.

<281> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 283, 91.

Данный принцип имеет отношение ко всем субъектам права (не только к частным, но и к публичным). В Постановлениях КС РФ от 2 апреля 2002 г. N 7-П и от 20 декабря 2010 г. N 22-П упомянута презумпция добросовестности законодателя. Высказывается мнение, что ее применение является одним из требований, составляющих нормативное содержание конституционного принципа правового государства. В основе указанной презумпции - высокая вероятность того, что, создавая правовую норму, законодатель стремился к тому, чтобы она не противоречила Конституции. Целью презумпции, если подходить к ней с точки зрения телеологии, является достижение стабильности правового регулирования <282>. В Особом мнении судей Х. Гаджиева и А. Бушева к Постановлению ЕСПЧ от 20 сентября 2011 г. по делу ОАО "Нефтяная компания "ЮКОС" против России указано, что прецедентная практика Европейского суда учитывает не только пределы усмотрения, которыми пользуются публичные органы, но и презумпцию добросовестности со стороны государства. Как и большинство других презумпций, указанная презумпция является опровержимой. Тем не менее стандарт доказывания для преодоления презумпции добросовестности государственных органов является высоким.

<282> Конституционная экономика / Отв. ред. Г.А. Гаджиев. М., 2010. С. 35.

По мнению ВАС РФ, выраженному в Постановлении Президиума от 14 июня 2011 г. N 1884/11, публичный порядок Российской Федерации предполагает добросовестность сторон, вступающих в частные отношения.

Ранее, в п. 3 ст. 6 Основ гражданского законодательства Союза ССР и республик (утратили силу) было прямо предусмотрено, что участники гражданских правоотношений предполагаются добросовестными, поскольку не доказано обратное. Норма п. 5 ст. 10 ГК РФ сформулирована несколько иначе: добросовестность участников гражданских правоотношений и разумность их действий предполагаются.

В Определении КС РФ от 4 декабря 2003 г. N 442-О разъяснено, что в соответствии с НК РФ в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщика (п. 7 ст. 3). Тот же вывод содержится в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2009 г. N 11175/09.

Вообще говоря, в п. 7 ст. 3 НК РФ урегулирован способ толкования неустранимых сомнений, противоречий и неясности актов законодательства о налогах и сборах (в пользу налогоплательщика), а не презумпция добросовестности налогоплательщика. Следовательно, Определение КС РФ от 4 декабря 2003 г. N 442-О и Постановление Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2009 г. N 11175/09 расширяют сферу действия п. 7 ст. 3 НК РФ и, по сути, предполагают толкование не только норм, но и юридических фактов в пользу налогоплательщика. Такой подход предопределен упомянутым в Определении КС РФ от 1 марта 2010 г. N 430-О-О требованием **in dubio contra fiscum** - сомнение - против фиска. Как обоснованное сомнение в содержании нормы, так и обоснованное сомнение в наличии (отсутствии) некоторого факта должны толковаться в пользу налогоплательщика.

Одним из отражений данного принципа в налоговых правоотношениях является презумпция достоверности суммы налога, самостоятельно исчисленной и продекларированной налогоплательщиком в налоговой декларации (ст. 80 НК РФ). Исходя из п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики; в связи с этим предполагается, что сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны. По мнению Е.В. Порохова, в налоговых правоотношениях действует своего рода презумпция

добропорядочности: налогоплательщики обязаны самостоятельно сообщать в налоговые инспекции сведения об имеющихся у них объектах налогообложения, самостоятельно исчислять в соответствии с правилами, установленными налоговым законодательством, сумму причитающегося государству налога и самостоятельно уплачивать этот налог в бюджет <283>.

<283> Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебн. пособие. Алматы, 2001. С. 51.

До тех пор пока не доказано иное, продекларированная налогоплательщиком сумма считается достоверной. Если налогоплательщик уплатит в бюджет продекларированную сумму налога, он будет считаться исполнившим свою обязанность по уплате налога. Кроме того, продекларированная сумма может быть взыскана в случае неуплаты налога в установленный срок (ст. ст. 46 - 48 НК РФ). Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 11 октября 2011 г. N 2119/11 налоговый орган имеет право взыскивать с налогоплательщика продекларированные, но не уплаченные налоги, даже если налогоплательщик, возможно, продекларировал их неверно. Однако не следует толковать данное положение так, что и очевидно ошибочно продекларированные налоги должны быть уплачены (взысканы). Например, в гипотетической ситуации, если физическое лицо без статуса индивидуального предпринимателя представит налоговую декларацию по НДС, то взыскание данного налога не должно производиться, поскольку в общем случае такое лицо налогоплательщиком НДС быть не может. В Постановлении КС РФ от 3 июня 2014 г. N 17-П разъяснено, что неправильное (в частности, ошибочное) декларирование сумм НДС не должно приводить к его взиманию, поскольку обязанность исчислить и уплатить налог возникает из закона (при наличии предусмотренных НК РФ оснований).

Тем не менее если налогоплательщик после представления первичной налоговой декларации представит уточненную налоговую декларацию (как с большей, так и с меньшей суммой налога) в порядке ст. 81 НК РФ, то достоверной будет считаться, пока не доказано иное, последняя продекларированная сумма. Очевидно, что налоговые органы имеют право усомниться в продекларированной сумме и могут в порядке камеральной (ст. 88 НК РФ) или выездной (ст. 89 НК РФ) налоговой проверки получить сведения, на основании которых ими может быть обоснована иная сумма налога.

Другим отражением рассматриваемого принципа в том числе является презумпция невиновности (п. 6 ст. 108 НК РФ) - лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке.

Следует учесть, что добросовестным (действующим законно), пока иное не доказано, считается не только налогоплательщик, но и вообще любой участник налоговых правоотношений (как публичный, так и частный). По справедливому мнению Э.Н. Нагорной, в России, как и в других развитых странах мира, предусмотрена презумпция законности действий государства и должностных лиц. Соответственно, в российском налоговом праве действует законная опровержимая презумпция добросовестности налогоплательщиков и налоговых органов <284>. Пример применения данной презумпции продемонстрирован в Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2008 г. N 10405/07: сведения о недоимке могут содержаться в решении налогового органа, принятом по результатам налоговой проверки. До признания этого решения незаконным в установленном порядке указанные в нем сведения признаются достоверными.

<284> Нагорная Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах. М., 2006. С. 128, 506.

Аналогичный подход имеет место в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 25 декабря 2013 г. N 96 "О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с определением таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию Таможенного союза": в соответствии с п. 4 ст. 65 ТК ТС таможенная стоимость товаров и сведения, относящиеся к ее определению, должны основываться на достоверной, количественно определяемой и документально подтвержденной информации. При применении данной нормы судам следует исходить из презумпции достоверности представленной декларантом информации.

При рассмотрении указанного принципа нельзя не отметить доктрину "добросовестности налогоплательщика", фактически созданную КС РФ и длительное время оказывавшую существенное влияние на практику разрешения налоговых споров. Исходя из Определения КС РФ от 8 апреля 2004 г. N 168-О, под недобросовестным налогоплательщиком следует понимать такого налогоплательщика, который с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, создает схемы незаконного обогащения за счет бюджетных средств. Как правило, установление в суде недобросовестности налогоплательщика означало лишение последнего права на признание его исполнившим обязанность по уплате налога (Определение КС РФ от 25 июля 2001 г. N 138-О), что могло иметь место при имитации им уплаты налога через неплатежеспособный банк; либо права на

использование налоговых льгот и вычетов (Определение КС РФ от 16 октября 2003 г. N 329-О), что соответствовало применению налогоплательщиком так называемых "налоговых схем".

Соответственно, вопросы добросовестности налогоплательщика определенным образом соотносятся с общими проблемами злоупотребления правом. В частности, в Обзоре судебной практики ВС РФ N 1 (2014) (утв. Президиумом ВС РФ 24 декабря 2014 г.) приведено Определение ВС РФ от 15 сентября 2014 г. N 305-ЭС14-68, содержащее следующую правовую позицию: по смыслу ст. 10 ГК РФ, для защиты нарушенных прав потерпевшего от злоупотребления арбитражный суд может не принять доводы лица, злоупотребившего правом, ссылающегося на соответствие своих действий по осуществлению принадлежащего ему права формальным требованиям законодательства.

В настоящее время, с 1 марта 2013 г., в п. 4 ст. 1 ГК РФ установлено, что никто не вправе извлекать преимущество из своего незаконного или недобросовестного поведения.

Доктрина "добросовестности налогоплательщика", как представляется, стала реакцией государства на относительно массовые попытки осуществления бизнеса на "проблемных банках", который возник после августовского кризиса 1998 года и появления Постановления КС РФ от 12 октября 1998 г. N 24-П. Примеры имитации исполнения обязанности по уплате налога с использованием "проблемных банков" приведены в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 9 января 2002 г. N 2635/01 и от 5 апреля 2002 г. N 6917/00. Впоследствии доктрина добросовестности налогоплательщика была распространена КС РФ и на "налоговые схемы", активно применяемые и модифицируемые налогоплательщиками по настоящее время. Следствием появления доктрины стало, в частности, расширение судебского усмотрения в налоговых спорах. А. Барак предлагает следующее определение: судебское усмотрение означает полномочие, которое закон дает судье, чтобы делать выбор из нескольких альтернатив, из которых каждая законна <285>. **Discretio est scire per legem quid sit justum** - усмотрение есть знание того, что является с точки зрения права справедливым <286>.

<285> Барак А. Судейское усмотрение / Пер. с англ. М., 1999. С. 13.

<286> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 132.

В письме ВАС РФ от 11 ноября 2004 г. N С5-7/У3-1355 отмечалось, что оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок, их действительности, особенно в тех случаях, когда они не имеют разумной деловой цели. Интересно то, что исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 21 января 2014 г. N 9324/13 следует, что даже такая простейшая гражданско-правовая сделка, как выдача директором доверенности, может потребовать обоснования того, какие деловые цели он преследовал, принимая такое решение. Суд отметил, что директор выдал другому лицу доверенность с объемом полномочий, фактически равным своим. В отсутствие какого-либо обоснования подобные действия единоличного исполнительного органа, не обусловленные характером и масштабом хозяйственной деятельности общества, не могут быть признаны разумными, то есть соответствующими обычной деловой практике. В этом случае при отсутствии объективных обстоятельств, свидетельствующих о разумной возможности делегирования своих полномочий, директор должен доказать, что его действия по передаче своих полномочий другому лицу были добросовестными и разумными, а не ограничиваться формальной ссылкой на наличие у него безусловного права передавать такие полномочия любому лицу.

Интересно разъяснение, данное в п. 8 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. N 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации": к сделке, совершенной в обход закона с противоправной целью, подлежат применению нормы гражданского законодательства, в обход которых она была совершена. По данной логике, к деятельности, осуществляемой в обход законодательства о налогах с противоправной целью, подлежат применению нормы законодательства о налогах, в обход которых она была совершена. Соответственно, если налогоплательщик, используя определенно неплатежеспособный банк, имитирует через него уплату налога, он тем самым обходит нормы о порядке уплаты налога (в бюджет, денежными средствами налогоплательщика), вследствие чего налог и не признается уплаченным.

Варианты "налоговых схем" с сомнительными хозяйственными целями периодически рассматриваются судами. В качестве одного из первых примеров, соответствующих новому налоговому законодательству по НДС (действовавшему с 1992 года), можно назвать Постановление Президиума ВАС РФ от 17 сентября 1996 г. N 367/96 (в котором оценивалась деятельность налогоплательщика, начиная с проверяемого периода 1993 года). Как отметил Суд, совместное предприятие "Сибсервис" в целях обеспечения потребителей товарами заключило с ними кредитные договоры (заемные средства НДС не облагаются). Возврат займов предприятие "Сибсервис" осуществляло техникой. Такого рода операции позволили налогоплательщику исключить из облагаемого оборота часть товаров, фактически реализованных потребителям (возврат займа также не облагается НДС). Вывод госналогинспекции о том,

что совместное предприятие "Сибсервис" поставляло продукцию на условиях предоплаты ее стоимости, обоснован, поскольку отношения с клиентами (покупателями) фактически сложились именно таким образом (поставка, подряд), независимо от названия договора.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 июня 2010 г. N 1810/10 была проанализирована деятельность общественной организации инвалидов, оказывающей услуги по перевозке пассажиров и грузов, платные услуги населению, общестроительные работы и использующей льготу в виде частичного освобождения от ЕСН. Суд отметил, что по данным бухгалтерского учета организации в 2007 году показатель "Выручка от реализации" составил более 126 млн. руб. При этом всего лишь 1,6 млн. руб., или 0,9% от общей суммы затрат, были направлены на реализацию социальных программ. Указанные обстоятельства свидетельствуют о том, что основной целью деятельности организации фактически являлось получение доходов, а не обеспечение инвалидам равных с другими гражданами возможностей участия во всех сферах общественной жизни и их общественной интеграции. Сходные выводы относительно невозможности применения данной общественной организацией инвалидов льгот по НДС сделаны в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 14 сентября 2010 г. N 1809/10, N 1812/10 и N 1814/10.

Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 14 февраля 2012 г. N 12093/11, общество (принципал) заключило с иностранной компанией (агентом) агентский договор, согласно которому агент обязуется совершать от своего имени, но за счет принципала действия по поиску покупателей на территории Украины на продукцию, выпускаемую обществом (путевые машины, используемые при строительстве, ремонте и техническом обслуживании железнодорожных путей), а принципал - уплатить агенту вознаграждение за оказанные услуги. Обществом и иностранной компанией составлен акт о выполнении работ по агентскому договору, согласно которому агент выполнил свою работу в полном объеме в соответствии с поручениями принципала; сумма агентского вознаграждения 905886 долл. США. На указанную сумму расходов обществом уменьшена налогооблагаемая прибыль. Налоговый орган, а впоследствии и ВАС РФ сочли данное действие незаконным, а налог - заниженным. Суд отметил, что каких-либо отчетов, из содержания которых усматривалось бы участие иностранной компании в поисках покупателей продукции общества, ведении переговоров и заключении договоров на реализацию этой продукции, раскрывалась бы ее роль в содействии обществу по реализации продукции либо в осуществлении иных действий в интересах общества, не представлено. Инспекцией же представлены доказательства, опровергающие участие иностранной компании в качестве агента общества в отношениях по поставке продукции украинскому предприятию. Так, инспекцией установлено, что между украинским предприятием и обществом существовали взаимоотношения, инициатива заключения контракта на поставку путевых машин исходила от украинского предприятия. Контракт на поставку продукции заключен при участии должностных лиц общества и украинского предприятия, которые непосредственно вели переговоры об условиях поставки.

Как указано в Определении ВС РФ от 3 февраля 2015 г. по делу N 309-КГ14-2191, организация, обосновывая свои права на учет расходов по налогу на прибыль и на вычеты по НДС, ссылаясь на приобретение химического сырья по договору поставки, а также на дальнейшее использование этого сырья в собственном производстве. Суд отметил, что общество является производственным предприятием со строгим пропускным режимом на территорию, а химическое сырье - опасным грузом, перевозимым с соблюдением особых требований безопасности, что само по себе предполагает необходимость наличие у общества документов, подтверждающих доставку, получение и движение спорного сырья на предприятии при использовании его в производстве, в том числе документального учета тары (бочек, контейнеров, и т.д.) для хранения этого сырья, утилизация которой после освобождения ее в процессе использования спорного сырья также подлежит учету в установленном порядке. Как указывает инспекция, ни в ходе выездной налоговой проверки, ни при рассмотрении дела общество не представило документального подтверждения факта наличия у него указанного сырья, в том числе доставки этого сырья непосредственно на территорию общества, поступления его на склад, а также расходования в производстве. При этом допрошенные в ходе налоговой проверки свидетели - сотрудники общества не смогли пояснить указанные обстоятельства, либо отказались от своей причастности к оприходованию товара и от участия в процессе производства продукции с использованием спорного сырья.

Имеет место относительно распространенное разграничение "налоговых схем", приведенное в т.ч. А.Н. Медведевым и Т.В. Медведевой: "черные схемы" - прямое нарушение закона, создание фиктивных расходов, умышленное искажение отчетности; "серые схемы" - формально законные действия, основанные на пробелах в законодательстве, не нарушающие "букву закона", однако противоречащие "духу закона"; "белые схемы" - использование абсолютно законных способов (в первую очередь специальных режимов налогообложения) <287>. Следует только отметить то, что и при стабильном законодательстве границы между данными группами "налоговых схем" могут не являться неподвижными. "Схема" может сегодня рассматриваться налоговыми органами и судами, как "белая", а через некоторое

время - как "серая" или даже "черная", не исключены и обратные процессы. Очевидная проблема состоит в том, что налогоплательщик, уже применивший в своей деятельности "схему", находится в состоянии правовой неопределенности до тех пор, пока период его деятельности не выйдет за пределы "глубины проверки".

<287> Медведев А.Н., Медведева Т.В. Налоговые теоремы (с доказательствами). М., 2013. С. 21.

Следует, однако, учесть, что далеко не во всех случаях высшие судебные органы соглашаются с позицией налоговых органов по квалификации деятельности налогоплательщика как "схемы". Например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2013 г. N 15570/12 Суд не согласился с доводами налогового органа о том, что общество произвело "дробление" бизнеса в целях применения ЕНВД по деятельности в виде общественного питания. По мнению ВАС РФ, в рассматриваемом деле имело место не разделение бизнеса (разделение, направленное на снижение предельных показателей до установленных законодательством, позволяющих применять специальный налоговый режим в каждом из хозяйственных обществ), а прекращение этой деятельности с организацией ее на базе вновь созданного юридического лица.

В п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" было введено обобщенное понятие: под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 30 июня 2009 г. N 2635/09, от 25 февраля 2010 г. N 12670/09 конкретизировано, что Постановление Пленума N 53 принято в целях установления единообразной судебной практики в делах с признаками уклонения от налогообложения.

Постепенный отход от концепции добросовестности налогоплательщика продемонстрирован в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 октября 2008 г. N 6272/08. Суд обратил внимание на то, что в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 арбитражным судам предложено оценивать доводы налоговых органов о занижении сумм налогов на основе конкретных законодательных положений, а не таких субъективных понятий, как "недобросовестный налогоплательщик".

В связи с этим представляет интерес позиция Т.А. Гусевой о том, что поиск разграничения законного налогового планирования и уклонения от уплаты налогов в своем развитии прошел уже несколько этапов: от использования категории "недобросовестный налогоплательщик" до введения в оборот категории "необоснованная налоговая выгода". Термин "недобросовестный налогоплательщик, часто используемый в судебной практике с 1998 по 2005 год, критиковался за его неопределенность. В основе использования категории "налоговая выгода" уже положен критерий деловой цели сделки, экономическая обоснованность наличия помимо налоговой, хозяйственной цели <288>. Соответственно, через переход от доктрины "недобросовестного налогоплательщика" к доктрине "налоговой выгоды" фактически произошло сужение судебной практики путем его нормативной регламентации (объем Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 значителен по сравнению с объемом положений актов КС РФ, содержащих соответствующие правовые позиции). То, что рассматриваемая концепция, как и "добросовестность налогоплательщика", основана на судебном усмотрении, подтверждается позицией А.Г. Першутова: при оценке доказательств обоснованности налоговой выгоды судебное усмотрение должно быть основано на здравом смысле <289>. В то же время сам факт существования указанных судебных доктрин позволяет утверждать, что действующее в России нормативно-правовое регулирование пока не дает достаточной правовой определенности субъектам налоговых правоотношений. Интересна и современная позиция Н.А. Шевелевой относительно того, что Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 уже исчерпало себя. Сейчас актуален вопрос о доказательствах реальности хозяйственной операции, расходов налогоплательщика <290>.

<288> Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. М., 2007. С. 135.

<289> Першутов А.Г. Защита от налоговых злоупотреблений // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам IV Междунар. научно-практ. конф. 12 - 13 ноября 2010 г. / Сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2011. С. 95.

<290> Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ // Налоговед. 2013. N 6. С. 9.

Нельзя в связи с этим не упомянуть и Постановление ЕСПЧ от 20 сентября 2011 г. по делу "ОАО "Нефтяная компания "ЮКОС" против России". Европейский суд отметил, что выводы судов страны, согласно которым налоговые схемы компании были признаны незаконными в период, когда компания

применяла их, не были произвольными или явно необоснованными. Применимые положения российского законодательства также были достаточно доступны, ясны и предсказуемы, так как из установленных правил было ясно, что коммерческие договорные обязательства были действительны лишь при условии, что стороны действовали добросовестно и что налоговые органы имели широкие полномочия по проверке действий сторон и оспаривания юридической квалификации примененных схем. Принимая во внимание свободу усмотрения государства и тот факт, что компания-заявитель являлась крупным бизнес-холдингом, от которого можно было ожидать обращения за профессиональной консультацией, существовала достаточно ясная правовая основа для налоговых начислений. Начисления преследовали законную цель (обеспечение уплаты налогов) и были соразмерны, поскольку налоговые ставки не были особенно высокими, и ничто не предполагало, учитывая тяжесть деяний компании, что ставки штрафов или пени возлагали на нее индивидуальное или несоразмерное бремя.

Применительно к разграничению законного налогового планирования и уклонения от уплаты налогов представляется правильным мнение Р.Р. Вахитова о том, что в России толкование закона часто используется, как способ обойти закон, игнорировать какие-то его положения, а не как способ найти действительную суть законоположений <291>. В то же время **nemo potest facere per obliquum quod non potest facere per directum** - никто не может сделать окольным путем то, что ему не разрешено сделать прямо <292>. В ч. 3 ст. 17 Конституции РФ постулируется, что осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц.

<291> Круглый стол с участием иностранных гостей // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2006 г. С. 194.

<292> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 263.

В некоторых странах предпринимаются попытки введения общего нормативного запрета на злоупотребление в налоговом праве. Так, ст. 42 Положения о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г. (Abgabenordnung) установлено, что злоупотребление имеет место, если выбранное юридическое оформление сделки привело к получению налогоплательщиком или третьим лицом не предусмотренного законом налогового преимущества, которое не возникло бы в случае выбора юридическим оформлением сделки, соответствующего ее экономическим результатам. Это правило не применяется, если налогоплательщик представит неналоговые обоснования, значимые в общей схеме отношений <293>. Примечательны сведения, приведенные в Основных направлениях налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов: законодательство Российской Федерации о налогах и сборах не содержит механизма противодействия злоупотреблению правами в целях минимизации налогов и получения необоснованной налоговой выгоды. Необходимо разработать предложения по внесению изменений в НК РФ в части введения правового механизма противодействия налоговым злоупотреблениям в виде использования налогоплательщиками формально правомерных действий с основной целью неуплаты или уплаты налогов в меньшей сумме, а также в рамках решения задач по деофшоризации российской экономики в части закрепления в законодательстве о налогах и сборах прямого запрета на злоупотребление правами в сфере налогообложения. Следует отметить, что в настоящее время законодательные процедуры проходит соответствующий законопроект N 529775-6, который уже подвергнут определенной критике в специализированной литературе <294>.

<293> Рекцигель Ш. Доктрина злоупотребления правом в новой редакции ст. 42 Закона о сборах ФРГ // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам II Междунар. научно-практ. конф. 21 - 22 ноября 2008 г. / Сост. М.В. Завязочникова, под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2009. С. 210.

<294> Зарипов В.М. Кризис концепции налоговой выгоды // Налоговед. 2015. N 6. С. 19.

Следует учесть, что вопросы уплаты налогов через неплатежеспособные банки не охватываются концепцией налоговой выгоды. По этой причине при возрождении бизнеса на "проблемных банках" доктрина "недобросовестного налогоплательщика" вновь будет востребована, что и продемонстрировано в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 июля 2011 г. N 2105/11. При этом указанная доктрина существует в виде правовой позиции КС РФ, вследствие чего исчезнуть она может только по воле данного суда.

В п. 1 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. N 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации" содержится разъяснение, вполне применимое, как представляется, и в налоговых спорах: оценивая действия сторон как добросовестные или недобросовестные, следует исходить из поведения, ожидаемого от любого участника гражданского оборота, учитывающего права и законные интересы другой стороны, содействующего ей, в том числе в получении необходимой информации. Таким образом, говоря о

"добросовестном налогоплательщике", высшие судебные органы фактически имеют в виду "среднего", "разумного", субъекта, т.е. некоторую модель лица, ведущего себя в соответствии с "обычными" ожиданиями других субъектов. В п. 6 ст. 3 НК РФ установлено, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. Здесь "каждый" - это как раз тот самый "средний", "разумный", субъект, для уровня восприятия которого и должны быть сформулированы законы о налогах. Если же конкретное лицо не соответствует модели "среднего", "разумного", субъекта, то оно потенциально может быть признано недобросовестным.

Кроме того, представляет интерес то, что ФНС России анализирует и обобщает соответствующий опыт (в том числе в письмах от 31 октября 2013 г. N СА-4-9/19592 "О направлении обзора практики рассмотрения жалоб налогоплательщиков и налоговых споров арбитражными судами по вопросам необоснованной налоговой выгоды", от 24 декабря 2013 г. N СА-4-7/23263 "О направлении обзора практики рассмотрения налоговых споров Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, Верховным Судом Российской Федерации и толкование норм законодательства о налогах и сборах содержащееся в решениях Конституционного Суда Российской Федерации за 2013 год", от 17 июля 2015 г. N СА-4-7/12693@ "О направлении обзора судебных актов, вынесенных Верховным Судом Российской Федерации по вопросам налогообложения за период 2014 года и первое полугодие 2015 года").

Принцип публичной цели (демократизма). В основе права должны лежать общие блага, общепольность; законы должны выражать волю большинства членов общества. **Hominum causa jus constitutum est** - право учреждено для пользы человечества <295>. Статья 18 Конституции РФ устанавливает, что права и свободы человека и гражданина являются непосредственно действующими. Они определяют смысл, содержание и применение законов, деятельность законодательной и исполнительной власти, местного самоуправления и обеспечиваются правосудием. В соответствии с п. 1 ст. 8 НК РФ налог взимается в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. В силу п. 3 ст. 45 НК РФ налоги уплачиваются в бюджетную систему РФ. Исходя из ст. 6 БК РФ бюджет - форма образования и расходования денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления.

<295> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 181.

При этом государство (муниципальное образование) является особой организацией, созданной обществом и, вообще говоря, не имеющей иных задач, кроме как стоящих перед обществом. А.П. Куницын полагал, что государство есть общество, учрежденное для всегдашней защиты всех прав человеческих в пределах известного пространства земли противу всякого рода опасностей <296>. Как справедливо отмечает С.Н. Егоров, единственной целью существования (функционирования) государства должно быть обеспечение безопасности людей <297>. По мнению А.В. Демина, в идеале никаких собственных государственных интересов помимо публичных интересов всего общества у государства быть не должно <298>. Известный русский финансист Н.И. Тургенев в работе "Опыт теории налогов", впервые изданной в 1818 г., утверждал, что налоги суть средства к достижению цели общества или государства, т.е. той цели, которую люди себе предполагают при соединении своем в общество или при составлении государств <299>. Е.В. Порохов полагает, что целью существования одностороннего принудительного обязательства является не лишение обязанной стороны каких-либо благ, не принуждение ее к совершению определенных действий, а удовлетворение посредством этих благ и действий потребностей управомоченной стороны <300>. В научной (учебной) литературе по налоговому праву данный принцип может обозначаться как принцип публичности налогообложения <301>.

<296> Куницын А.П. Энциклопедия прав. М., 2010. С. 17.

<297> Егоров С.Н. Аксиоматические основы теории права. СПб., 2001. С. 121.

<298> Демин А.В. Нормы налогового права. Красноярск, 2010. С. 78.

<299> Тургенев И.Н. Опыт теории налогов. Золотые страницы финансового права России. М., 1998. Т. 1. С. 129.

<300> Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебн. пособие. Алматы, 2001. С. 104.

<301> Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. М., 2005. С. 94.

Кроме того, в ст. 57 Конституции РФ содержится положение о законно установленных налогах, т.е. установленных через органы законодательной (представительной) власти законно избранными представителями народа. В ст. 12 Декларации прав человека и гражданина 1789 г. предусмотрено, что для гарантии прав человека и гражданина необходима государственная сила; она создается в интересах

всех, а не для личной пользы тех, кому она вверена. Статья 14 Декларации предусматривает, что все граждане имеют право устанавливать сами или через своих представителей необходимость государственного обложения, добровольно соглашаться на его взимание, следить за его расходованием и определять его долевой размер, основание, порядок и продолжительность взимания.

В соответствии с Постановлением КС РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П, налог - необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в ст. 57 Конституции России, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. В этой обязанности налогоплательщиков (в том числе граждан, занятых предпринимательской деятельностью с образованием юридического лица) воплощен публичный интерес всех членов общества. Поэтому государство вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых правоотношений в целях защиты прав и законных интересов не только налогоплательщиков, но и других членов общества. В Определении КС РФ от 8 ноября 2005 г. N 438-О разъяснено, что публичные интересы, перечисленные в ч. 3 ст. 55 Конституции РФ, могут оправдывать правовые ограничения прав и свобод, только если такие ограничения адекватны социально необходимому результату.

Не следует, однако, излишне преувеличивать значение и содержание рассматриваемого принципа. Например, как справедливо отмечает М.Н. Марченко, в современную эпоху, именуемую эпохой демократии, не было и нет такого государства или правящего режима, которые не причисляли бы себя к народным, демократическим, действующим от имени всех своих граждан и в интересах всех <302>.

<302> Марченко М.Н. Демократия как атрибут правового государства и ее изъяны // Государство и право. 2014. N 5. С. 16.

Принцип публичной гласности - деятельность органов государственной (муниципальной) власти открыта и доступна (за исключением прямо установленных законом случаев). Данный принцип деятельности публичных органов представляет собой "зеркальную" противоположность по отношению к требованию неприкосновенности частной жизни (опять же, за исключением случаев, установленных в законе).

Пункт 2 статьи 24 Конституции РФ устанавливает, что органы государственной власти и органы местного самоуправления, их должностные лица обязаны обеспечить каждому возможность ознакомления с документами и материалами, непосредственно затрагивающими его права и свободы, если иное не предусмотрено законом. Исходя из ч. ч. 2, 3 ст. 8 Федерального закона от 27 июля 2006 г. N 149-ФЗ "Об информации, информационных технологиях и о защите информации" гражданин (физическое лицо) имеет право на получение от государственных органов, органов местного самоуправления, их должностных лиц в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, информации, непосредственно затрагивающей его права и свободы. Организация имеет право на получение от государственных органов, органов местного самоуправления информации, непосредственно касающейся прав и обязанностей этой организации, а также информации, необходимой в связи с взаимодействием с указанными органами при осуществлении этой организацией своей уставной деятельности. Федеральный закон от 27 июля 2006 г. N 152-ФЗ "О персональных данных" устанавливает (ч. 1 ст. 14), что субъект персональных данных вправе требовать от оператора уточнения его персональных данных, их блокирования или уничтожения в случае, если персональные данные являются неполными, устаревшими, неточными, незаконно полученными или не являются необходимыми для заявленной цели обработки, а также принимать предусмотренные законом меры по защите своих прав.

Соответственно, в силу подп. 10 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны представлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам и справки об исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов на основании данных налогового органа. Справка о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам передается (направляется) указанному лицу (его представителю) в течение пяти рабочих дней, справка об исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов - в течение десяти рабочих дней со дня поступления в налоговый орган соответствующего запроса.

Статья 33 Конституции РФ предусматривает, что граждане Российской Федерации имеют право обращаться лично, а также направлять индивидуальные и коллективные обращения в государственные органы и органы местного самоуправления. В силу подп. 1 и 2 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право 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; получать от

Министерства финансов РФ письменные разъяснения по вопросам применения федерального законодательства о налогах и сборах, от финансовых органов субъектов РФ и муниципальных образований - по вопросам применения соответственно законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах.

Кроме того, налогоплательщик имеет право получать от налогового органа в четко регламентированные сроки и без специальных запросов ненормативные акты и прочие документы, имеющие к нему отношение: налоговое уведомление (п. 2 ст. 52 НК РФ), требование об уплате налога (ст. ст. 69, 70 НК РФ), акт налоговой проверки (п. 5 ст. 100 НК РФ), решение по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки (п. 9 ст. 101 НК РФ) и др., а также получать от налоговых органов иную информацию и документы в порядке, установленном НК РФ.

Принцип ответственности за вину (применения штрафной ответственности только за виновно совершенные нарушения законодательства (субъективное вменение)). Применение наказания к лицу, нарушившему законодательство, имеет смысл (в целях предупреждения правонарушений в будущем) и может быть обоснованно только в случае, если нарушение совершено виновно. **Nemo prudens punit, quia peccatum est, sed ne peccetur** - всякий разумный человек наказывает не потому, что был совершен проступок, но для того, чтобы он не совершался впредь <303>. Сходную позицию занял, например, Верховный суд США в деле 2007 года "Панетти против Куортермана" <304>: обвиняемый не может быть подвергнут наказанию, если он не понимает сути ожидающего его наказания, т.е., в частности, не видит прямой связи между совершенными им деяниями и вынесенным приговором.

<303> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 264.

<304> URL: http://en.wikipedia.org/wiki/Panetti_v_Quarterman.

Данный принцип взаимосвязан с требованием правовой определенности. Лицо, нарушившее законодательство, может быть наказано только тогда, когда в момент совершения нарушения у него была достаточная информация о содержании закона и возможность осознанного выбора незаконного варианта поведения с учетом предусмотренного за него наказания.

В статье 106 НК РФ определено, что налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Следует учитывать, что является достаточно непростой история признания рассматриваемого принципа в современном налоговом праве. Ответственность, установленная до 1 января 1999 г. в Законе РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", с точки зрения ВАС РФ, подлежала применению вне зависимости от вины налогоплательщика (п. 3 информационного письма от 23 ноября 1992 г. N С-13/ОП-329). Ситуация изменилась после принятия Постановления КС РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П, в котором было разъяснено, что при производстве по делу о налоговом правонарушении подлежат доказыванию как сам факт совершения такого правонарушения, так и степень вины налогоплательщика.

Межотраслевые принципы налогового права относительно немногочисленны. Охарактеризуем некоторые из них.

Принцип предельного ограничения права собственности федеральным законом. Вообще говоря, налог потенциально может быть исчерпывающим образом урегулирован не только законом, но и иным нормативным актом, в том числе актом органа исполнительной власти (например, указом Президента РФ, приказом Минфина России). Более того, само по себе принятие нормативного акта в виде федерального закона не гарантирует ни его актуальности, ни высокого уровня юридической техники. Например, вполне справедливо мнение Р.С. Бевзенко о том, что в нашем так называемом "инвестиционном законодательстве" нет ничего, кроме лозунгов о том, как государство любит инвесторов, клянется всячески их защищать и не обижать, в нем на самом деле нет норм, то есть, нет конкретных правил поведения <305>. По этой причине понятна правовая позиция, следующая из ряда Постановлений Президиума ВАС РФ (от 6 сентября 2011 г. N 4784/11, от 24 января 2012 г. N 11450/11, от 5 февраля 2013 г. N 12444/12, от 2 июля 2013 г. N 1039/13, от 23 июля 2013 г. N 1541/13): понятие "инвестиции" не имеет собственного строгого или общепризнанного юридического содержания, а потому при использовании в наименованиях договоров оно может обозначать разнообразные отношения, складывающиеся между участниками гражданского оборота.

<305> Легализованная продажа того, чего нет: интервью с начальником Управления частного права ВАС РФ Р.С. Бевзенко. URL: <http://pravo.ru/review/face/view/58568/>.

Однако в силу ч. 3 ст. 55 Конституции РФ права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. Именно на ч. 3 ст. 55 Конституции РФ в обоснование установленного порядка взыскания налогов сослался КС РФ в Постановлении от 17 декабря 1996 г. N 20-П. Справедлива позиция В.В. Михайлова: следует обратить внимание на диалектическую двойственность социальных ограничений, заключающуюся в том, что каждое социальное ограничение соответствует какой-нибудь социальной свободе. Любой системе социальных ограничений зеркально соответствует и система социальных свобод <306>.

<306> Михайлов В.В. Социальные ограничения: структура и механика подавления человека. М., 2011. С. 50.

Соответственно, поскольку одно из проявлений налога - ограничение права собственности (путем установления обязанности по безвозмездной передаче части собственности - денежных средств публично-правовому образованию), предельный размер налогового бремени должен устанавливаться федеральным законом. В п. 2 ст. 1 ГК РФ предусмотрено, что гражданские права могут быть ограничены на основании федерального закона и только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства.

С одной стороны, А.В. Малько признает, что не исключена характеристика юридических обязанностей, как правовых ограничений <307>. С другой стороны, Н.М. Казанцев обосновывает, что налогообложение, строго говоря, не является ограничением права собственности. Любое ограничение права - ограничение состава либо правомочий этого права, либо предметов применения правомочий права, которое действует при условии сохранения титульного права. Поэтому ограничение права собственности имеет место лишь тогда, когда при сохранении права владения ограничивается право распоряжения и пользования каким-либо имуществом, как, например, в отношении пользования оружием. Налог - это отчуждение собственности государству <308>. В связи с этим следует заметить, что характеристика "ограничение права собственности" по отношению к налогу действительно применяется на практике недостаточно корректно, но она означает именно отчуждение части собственности. Данный вывод подтверждается в Постановлении КС РФ от 22 июня 2009 г. N 10-П: налоги являются необходимой экономической основой существования и деятельности государства, условием реализации его публичных задач, представляют собой форму отчуждения собственности в целях обеспечения расходов публичной власти.

<307> Малько А.В. Стимулы и ограничения в праве. М., 2003. С. 98 - 100.

<308> Казанцев Н.М. Смысл понятия налогового права в решениях Конституционного Суда РФ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2004 г. С. 71.

КС РФ в Постановлении от 17 января 2013 г. N 1-П провел взаимосвязь ч. 3 ст. 55 Конституции РФ с международно-правовыми актами, являющимися составной частью правовой системы Российской Федерации, в том числе: п. 2 ст. 29 Всеобщей декларации прав человека, п. 3 ст. 12 Международного пакта о гражданских и политических правах, ст. 4 Международного пакта об экономических, социальных и культурных правах, а также абз. 2 ст. 1 Протокола N 1 к Конвенции о защите прав человека и основных свобод, в силу которого государство вправе обеспечивать выполнение таких законов, какие ему представляются необходимыми для осуществления контроля за использованием собственности в соответствии с общими интересами и для обеспечения уплаты налогов или других сборов и штрафов.

В Постановлении от 11 ноября 1997 г. N 16-П было постулировано следующее: конституционное требование об установлении налогов и сборов только и исключительно в законодательном порядке представляет собой один из принципов правового демократического государства и имеет своей целью гарантировать, в частности, права и законные интересы налогоплательщиков от произвола и несанкционированного вмешательства исполнительной власти. Только закон в силу его определенности стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им налоговой повинности. Если существенные элементы налога или сбора устанавливаются исполнительной властью, то принцип определенности налоговых обязательств подвергается угрозе, поскольку эти обязательства могут быть изменены в худшую для налогоплательщика сторону в упрощенном порядке.

Интересно то, что позиция о необходимости регулирования налогов только законами озвучивалась КС РФ и до принятия Конституции РФ. Так, в Постановлении от 19 марта 1993 г. N 5-П было разъяснено,

что отменить налог, увеличить или снизить его ставку вправе лишь Верховный Совет Российской Федерации и только законом, поскольку изменение налогового законодательства подзаконными актами не допускается. Относительно советской налоговой системы известный исследователь С.Д. Цыпкин, основываясь на п. "л" ст. 14 Конституции СССР 1936 г., пришел к выводу, что исключительное право установления налогов в СССР принадлежит Верховному Совету СССР <309>.

<309> Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых правоотношений в СССР. М., 1955. С. 23 - 24.

Кроме того, в Постановлении КС РФ от 14 мая 2009 г. N 8-П, в Определении КС РФ от 5 июля 2005 г. N 289-О разъяснено, что прямое указание федерального закона на конкретный орган или уровень власти, на который возлагается реализация полномочий, предусмотренных данным федеральным законом, обязывает именно этот орган или уровень власти реализовать предоставленные полномочия.

Таким образом, тот факт, что в силу Конституции РФ и приведенных правовых позиций КС РФ налоги подлежат регламентации только органами законодательной (представительной) власти, многократно реплицирован в различных учебных пособиях по налоговому праву. Право любого российского избирателя - налогоплательщика формально состоит в том, чтобы налоги, являющиеся необходимым элементом современного общественного устройства, были установлены выборным коллегиальным законотворческим органом по регламентированной и относительно прозрачной процедуре. Одновременно это означает ограничение форм налогового правотворчества через указание конкретного органа власти, уполномоченного его осуществлять.

То, что в качестве общемировой практики налоги в настоящее время регламентируются в основном актами органов законодательной (представительной), а не исполнительной власти, является, исходя из позиции А.И. Худякова, результатом сопротивления общества налоговому произволу государства. Данный автор отмечает, что парламент - это тоже государство. Но среди всех государственных органов представительные органы как по способу своего формирования (выборы населением), так и по методам принятия решений (довольно публичное обсуждение и принятие законов) являются наиболее подконтрольными обществу и наиболее от него зависящими <310>. Однако следующее из Конституции РФ требование о регулировании налогов в России только органами законодательной (представительной) власти сложно расценить как результат сопротивления российского общества налоговому произволу государства: здесь скорее можно видеть восприятие прогрессивных мировых достижений в Конституции РФ, а также и определенные исторические корни (соответствующие положения Конституций СССР и РСФСР). В этом плане интересно мнение А.Ф. Черданцева: Конституция - это не только нормативный акт, но и определенный итог развития общества, а также его программа. Она не только предписывает, но и констатирует, фиксирует социальную позицию <311>.

<310> Худяков А.И. Избранные труды по финансовому праву. СПб., 2010. С. 459.

<311> Черданцев А.Ф. Логико-языковые феномены в юриспруденции. М., 2012. С. 99.

Очевидно, что право собственности может быть ограничено не только в целях финансового обеспечения деятельности государства (муниципальных образований), но и в иных конституционных целях. В тех отраслях права, в которых каким-либо образом предусматривается ограничение права собственности (уголовное, административное, гражданское и др.), данное ограничение осуществляется только на основании федерального закона. Например, предельный размер штрафа за правонарушение может быть установлен только в федеральном законе. Так, в ст. 3.5 КоАП РФ установлены предельные размеры штрафов за административные правонарушения, которые не могут быть превышены законами субъектов РФ, устанавливающими ответственность за региональные административные правонарушения в соответствии с ч. 1 ст. 1.1, ст. 1.3.1 КоАП РФ.

В литературе высказывается соотносящаяся в рассматриваемом принципе позиция, в соответствии с которой само по себе то или иное право может предполагать наличие естественных, разумных и дозаконодательных пределов его осуществления. Так, использование земли как одного из основных средств мирового производства предполагает бережное отношение к ней, поддержание ее плодородности, чистоты и пр. Данные требования появляются не потому, что они закреплены в законе, а потому, что они изначально разумны и обоснованны, вызваны необходимостью существования человека. Представляется, что, когда речь идет о подобных естественных ограничениях, установление технического порядка их введения не является ограничением конституционного права в смысле ст. 55 Конституции РФ и подобных норм других конституций. Иными словами, введение таких дополнительных требований к собственникам является уточнением объема и содержания их права собственности, не требующим обязательного федерального законодательного регулирования <312>. Но очевидная проблема такого

подхода - невозможность проведения четкой границы между уточнением объема и содержания права собственности и ограничением права собственности. Тем не менее приведенное мнение позволяет усомниться в том, корректна ли в целом ч. 3 ст. 55 Конституции РФ и можно ли уверенно говорить о том, что она реализуема на практике без расширительного толкования.

<312> Конституционная экономика / Отв. ред. Г.А. Гаджиев. М., 2010. С. 78.

Также следует отметить, что принцип предельного ограничения права собственности федеральным законом отнесен к числу межотраслевых принципов с достаточной степенью условности. Назвать современную отрасль права, в которой вообще не содержалось бы норм, ограничивающих право собственности, затруднительно.

Принцип регулирования общественных отношений нормативными правовыми актами, принятыми по особой процедуре (запрет непосредственной демократии). В п. 10 ч. 5 ст. 6 Федерального конституционного закона от 28 июня 2004 г. N 5-ФКЗ "О референдуме Российской Федерации" установлен запрет на вынесение на федеральный референдум вопросов, отнесенных Конституцией РФ, федеральными конституционными законами к исключительной компетенции федеральных органов государственной власти. Поскольку п. 3 ст. 75 Конституции РФ предусматривает, что система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом, вынесение данного вопроса на федеральный референдум невозможно. При этом интересны сведения, приведенные Р.А. Шепенко: к вопросу налогового референдума существует различное отношение. В одних государствах он запрещен, а в других - нет <313>.

<313> Шепенко Р.А. Налоговое право: конституционные нормы. М., 2006. С. 100.

Как следует из ст. ст. 1 и 12 НК РФ, региональные (местные) налоги и сборы могут в соответствии с НК РФ регламентироваться законами субъектов РФ (нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований). Соответственно, поскольку НК РФ и иные федеральные законы в настоящее время не предусматривают возможности установления, изменения или отмены региональных (местных) налогов на региональном (местном) референдуме, такой вопрос не может быть вынесен и на региональный (местный) референдум. Стоит отметить, что, например, в Законах Нижегородской области от 20 июля 2006 г. N 75-3 "О референдуме Нижегородской области" и от 30 декабря 2005 г. N 226-3 "О местном референдуме в Нижегородской области" эти ограничения не выделены.

В плане рассмотрения указанного принципа представляет интерес ст. 56 Федерального закона от 6 октября 2003 г. N 131-ФЗ "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации", которой предусмотрены средства самообложения граждан - разовые платежи, осуществляемые для решения конкретных вопросов местного значения. В общем случае размер платежей в порядке самообложения граждан устанавливается в абсолютной величине равным для всех жителей муниципального образования. Вопросы введения и использования указанных платежей решаются на местном референдуме (сходе граждан). Следует отметить, что современные нормы о самообложении представляют собой рецепцию положений Указа Президиума ВС РСФСР от 12 января 1984 г. "О самообложении сельского населения".

Соответственно, платежи в порядке самообложения граждан имеют некоторое сходство с целевыми подушными налогами и устанавливаются при условии прямого волеизъявления части потенциальных плательщиков (ст. 25 данного Федерального закона). Однако, несмотря на историческую рецепцию и на наличие дополнительного блока норм регионального (местного) права, регламентирующего самообложение граждан <314>, современные примеры реального установления и взимания таких платежей (особенно с лиц, не голосовавших за самообложение) в настоящее время достаточно редки. Для информации можно ознакомиться в т.ч., с Определением КС РФ от 17 июля 2014 г. N 1649-О, с Апелляционными определениями Нижегородского областного суда от 26 апреля 2013 г. по делу N 33-3350/2013, Курганского областного суда от 2 июля 2013 г. по делу N 33-1825/2013, Верховного суда Республики Башкортостан от 23 июля 2013 г. по делу N 33-8932/2013. Кроме того, на сайте Центральной избирательной комиссии РФ <315> имеются сведения о состоявшихся местных референдумах, в т.ч. по вопросам самообложения граждан.

<314> Королева М.В. Правовое регулирование самообложения граждан на муниципальном уровне // Налоги и финансовое право. 2011. N 5. С. 139 - 144; Черкасова Ю.И., Плотникова Н.Г. Правовые аспекты самообложения граждан // Финансовое право. 2014. N 9; Журавлева О.О. Правовая природа самообложения // Финансовое право. 2012. N 10; Королева М.Н. Эволюция правового регулирования

самообложения граждан // Финансовое право. 2011. N 2.

<315> URL: <http://www.cikrf.ru/>.

Таким образом, маловероятно, что при проведении в настоящее время в России "налогового референдума" его результатом может быть что-то иное, кроме отмены уже введенных налогов. В том же случае, если налоги будут одновременно отменены, очевидно, что государство, лишенное финансирования, через незначительное время прекратит свое существование. На соответствующей же территории, поскольку общество пока не выработало иных более-менее эффективных форм самоорганизации, возникнет новое государство (государства), и первым делом будут установлены новые налоги (или их суррогаты).

По мнению А. Шайо, в противоположность законодательному процессу, строящемуся на рациональном обсуждении спорных вопросов и убеждении, референдум - это сфера эмоций <316>. В силу невозможности регулирования налоговых (а также иных, следующих из Федерального конституционного закона "О референдуме Российской Федерации") правоотношений путем прямой демократии, их регулирование в России возможно только на основе **нормативных правовых актов** (хотя не исключаются и договоры нормативного содержания, которые будут рассмотрены далее). Но порядок принятия актов налогового законодательства (а также актов ряда иных отраслей законодательства) содержит дополнительные условия по сравнению с порядком принятия иных нормативных актов. В научной (учебной) литературе по налоговому праву рассматриваемый принцип может быть обозначен как принцип установления налогов и сборов в должной процедуре <317>, принцип верховенства представительных органов при установлении и отмене налогов <318>.

<316> Шайо А. Самоограничение власти (краткий курс конституционализма) / Пер. с венг. М., 2001. С. 75.

<317> Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. М., 2005. С. 95.

<318> Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. СПб., 2002. С. 139.

В соответствии с ч. 3 ст. 104 Конституции РФ законопроекты о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты, а также законопроекты, предусматривающие расходы, покрываемые за счет федерального бюджета, могут быть внесены только при наличии заключения Правительства РФ. В силу ст. 106 Конституции РФ принятые Государственной Думой федеральные законы по вопросам федеральных налогов и сборов, федерального бюджета подлежат обязательному рассмотрению в Совете Федерации.

Сходные усложненные процедуры предусмотрены также при установлении (регулировании) региональных и местных налогов (п. 3 ст. 6 Федерального закона от 6 октября 1999 г. N 184-ФЗ "Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации", ч. 12 ст. 35 Федерального закона "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации").

То, что порядок исчисления налога формально не может регулироваться актом органа исполнительной власти, подтверждено в решении ВАС РФ от 8 октября 2010 г. N ВАС-9939/10. В данном судебном акте содержится следующий вывод: учитывая положения п. п. 1, 5 и 6 ст. 3 НК РФ, закрепляющих принцип законного установления налога, а также ст. 4 НК РФ, определяющей компетенцию федеральных органов исполнительной власти в сфере издания нормативных правовых актов по вопросам налогов и сборов, суд полагает, что п. 2 ст. 54 НК РФ подлежит истолкованию, как делегирующий соответствующим федеральными органами исполнительной власти регулирование по вопросам, касающимся определения порядка учета доходов и расходов, документирования и отражения соответствующих хозяйственных операций в учетных регистрах, а не порядка исчисления налога на основании указанных данных. Противоположный подход к истолкованию п. 2 ст. 54 НК РФ, как допускающий регулирование порядка исчисления налога на доходы индивидуальными предпринимателями на уровне нормативного акта, принимаемого федеральным органом исполнительной власти, означал бы нарушение требования об установлении налогов только и исключительно в законодательном порядке.

Однако нельзя не учитывать, что в современных российских реалиях некоторые законодательные запреты так или иначе преодолеваются. С.Г. Пепеляев отмечает, что во многих зарубежных конституциях прямо записано: у депутатов есть законодательная инициатива, кроме налогов. В Англии такая ситуация, в Португалии, в Канаде. Это совершенно нормально: когда в те времена начали создаваться парламенты, то они создавались для того, чтобы сословия через парламенты давали разрешение королю на взимание налогов. И поскольку парламент не может быть хуже короля, он не может сам предлагать налоги - он может только одобрять или не одобрять. Поэтому у них и нет налоговой инициативы. У нас вроде есть

фильтр - законопроекты, влияющие на бюджет, должны рассматриваться только при наличии заключения Правительства. Фильтр, однако, не работает: на этапах второго и третьего чтения в законопроекты вносятся поправки, не имеющие отношения к первоначальной концепции <319>. Все нормы НК РФ, в последние годы признанные КС РФ не соответствующими Основному закону, были добавлены в законопроекты на этапе второго чтения. К такому выводу в результате анализа пришел сам Суд. Он заметил проблему ставшего уже почти обыденным нарушения конституционного порядка принятия законов о налогах, что, в свою очередь, приводит к массовым нарушениям прав и интересов налогоплательщиков <320>.

<319> URL: http://zakon.ru/Blogs/neyubilejnye_zametki_k_15letiyu_nalogovogo_kodeksa/10560.

<320> Пепеляев С.Г. Византийская кухня // Налоговед. 2014. N 5. С. 4.

Принцип запрета на нарушение единого экономического пространства Российской Федерации. В ч. 1 ст. 8 Конституции РФ предусмотрено, что в Российской Федерации гарантируются единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержка конкуренции, свобода экономической деятельности. Часть 1 ст. 74 Конституции РФ предусматривает, 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. Соответственно, в п. 4 ст. 3 НК РФ установлено, что не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах ее территории товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

В Постановлении КС РФ от 21 марта 1997 г. N 5-П выражена правовая позиция, в соответствии с которой не допускается установление налогов, нарушающее единство экономического пространства Российской Федерации. С этой точки зрения недопустимо как введение региональных налогов, которое может прямо или косвенно ограничивать свободное перемещение товаров, услуг, финансовых средств в пределах единого экономического пространства, так и введение региональных налогов, которое позволяет формировать бюджеты одних территорий за счет налоговых доходов других территорий либо переносить уплату налогов на налогоплательщиков других регионов.

Р.А. Шепенко отмечает, что принцип единства экономического пространства возник в противовес широко распространенной практике транзитных фискальных платежей <321>. В научной (учебной) литературе отражение данного принципа обозначается как принцип единства экономического пространства и единства налоговой политики Российской Федерации, как принцип соответствия условий налогообложения требованиям рыночной экономики <322>.

<321> Шепенко Р.А. Налоговое право: конституционные нормы. М., 2006. С. 147.

<322> Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. М., 2005. С. 99; Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. СПб., 2002. С. 127.

При этом единство экономического пространства также обеспечивается, например, наличием единых (федеральных) правил лицензирования отдельных видов деятельности.

Принцип запрета на немедленное вступление в силу акта законодательства, ухудшающего положение частного субъекта. Данный принцип обеспечивает возможность субъектов права заранее оценить налоговые последствия своей предполагаемой деятельности (особенно предпринимательской) и спланировать ее соответствующим образом (в том числе и отказаться от ее осуществления).

Общая позиция по данному вопросу изложена в Постановлении КС РФ от 29 января 2004 г. N 2-П: изменение законодателем ранее установленных условий должно осуществляться таким образом, чтобы соблюдался принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, который предполагает сохранение разумной стабильности правового регулирования и недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм, а также - в случае необходимости - предоставление гражданам возможности (в частности, посредством установления временного регулирования) в течение некоторого переходного периода адаптироваться к вносимым изменениям. С этим связаны законные ожидания граждан, что приобретенное ими на основе действующего законодательства право будет уважаться властями и будет реализовано.

В Постановлении КС РФ от 2 июля 2013 г. N 17-П разъяснено, что вытекающие из Конституции РФ принципы юридического равенства и справедливости, на которых основано осуществление прав и свобод человека и гражданина в Российской Федерации как правовом демократическом государстве, в том числе экономическая свобода личности, по смыслу ее ст. ст. 1, 2, ч. 2 ст. 6, ст. 8, ч. 1 ст. 17, ст. ст. 18, 19, 34, 35 и

ч. 3 ст. 55, обуславливают необходимость правовой определенности и связанной с нею предсказуемости законодательного регулирования в области налоговых отношений, которое должно обеспечивать разумное согласование конституционных ценностей, в частности касающихся реализации фискального интереса и связанных с ним иных публично значимых интересов государства, с одной стороны, и создания максимально благоприятных условий для развития экономической системы в целом на основе стабильности гражданского оборота и поддержания достаточно высокого уровня взаимного доверия между всеми его участниками - с другой.

Как следует из Постановления КС РФ от 19 июня 2003 г. N 11-П, требование законно установленного налога и сбора (ст. 57 Конституции РФ) относится и к порядку введения таких актов в действие; указанное конституционное положение требует от законодателя определять разумный срок, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы, с тем, чтобы не нарушался конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования. Сходная позиция изложена в Постановлении КС РФ от 30 января 2001 г. N 2-П.

Исходя из правовой позиции, изложенной в Постановлении КС РФ от 2 июля 2013 г. N 17-П, хотя экономическая свобода в ее конституционно-правовом значении не предопределяет получение гарантированного результата от осуществления экономической деятельности, тем не менее она предполагает защиту от рисков, связанных с произвольными и необоснованными, нарушающими нормальный (сложившийся) режим хозяйствования решениями и действиями органов публичной власти, в том числе от таких изменений налогового регулирования, которые не позволяют соответствующим субъектам экономической деятельности своевременно адаптироваться к новым условиям. Налогоплательщик в целях организации планирования хозяйственной деятельности должен быть заблаговременно осведомлен о составе и содержании своих налоговых обязательств, с тем чтобы иметь возможность заранее учесть связанные с этим затраты в рамках расходов на осуществление экономической деятельности. Затраты на уплату фискальных платежей не должны носить внезапный характер, выступая в качестве непреодолимого препятствия для реализации экономической свободы. Изменение налоговых правил до истечения разумного срока с момента опубликования правового акта, которым вносятся изменения в налоговое регулирование, приводило бы к нарушению конституционных принципов, на которых основана экономическая система и правовой статус субъектов экономической деятельности.

Однако Конституция РФ никаких сроков на вступление в силу нормативных актов налогового законодательства не устанавливает. Все вышеизложенные правовые позиции КС РФ отмечают необходимость подобного срока, но не определяют его. Тем не менее, исходя из Определений КС РФ от 8 апреля 2003 г. N 159-О и от 10 июля 2003 г. N 291-О, федеральный законодатель не может устанавливать период времени менее **одного месяца** от официального опубликования акта законодательства о налогах до его вступления в силу. Тем самым КС РФ в 2003 году фактически признал конституционно-правовое значение п. 1 ст. 5 НК РФ, в котором и урегулирован месячный срок.

Для актов регионального и местного налогового законодательства в ст. 5 НК РФ установлены еще более жесткие требования и более длительные сроки для их вступления в силу. В силу общей нормы п. 1 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Такой элемент юридической конструкции налога, как налоговый период, подробно будет рассмотрен позднее. В соответствии с п. 1 ст. 55 НК РФ под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. В России применительно к конкретным налогам установлены следующие варианты налоговых периодов: календарный год, полугодие, квартал, календарный месяц.

Поскольку правила, регламентирующие вопросы, связанные с налогообложением (например, формы налоговых деклараций и инструкции по их заполнению; кадастровую стоимость объектов недвижимого имущества, учитываемую при исчислении поимущественных налогов, и т.д.), в установленных в федеральных законах случаях могут быть урегулированы и актами органов исполнительной власти, представляют интерес Постановление КС РФ от 2 июля 2013 г. N 17-П и Определение КС РФ от 3 февраля 2010 г. N 165-О-О. Суд разъяснил, что из ст. 57 Конституции РФ и правовых позиций КС РФ следует, что конституционные гарантии прав граждан и их объединений как налогоплательщиков предполагают особый порядок вступления в силу всех нормативных правовых актов, которыми на них возлагается обязанность платить соответствующие налоги и сборы, что имеет значение как для актов, непосредственно относящихся к законодательству о налогах и сборах, так и для актов иной отраслевой принадлежности, если законодатель допускает их использование для целей налогообложения, - в той их части, в какой они влияют на содержание налоговой обязанности. Соответственно, нормативные

правовые акты органов исполнительной власти в той части, в которой они порождают правовые последствия для граждан и их объединений как налогоплательщиков, действуют во времени в том порядке, какой определен федеральным законодателем для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах в НК РФ.

В п. 18 Постановления Пленума ВС РФ от 30 июня 2015 г. N 28 "О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости" разъяснено, что при рассмотрении дел о пересмотре кадастровой стоимости судам следует иметь в виду особенности действия во времени нормативного правового акта об утверждении результатов государственной кадастровой оценки. В той части, в которой эти нормативные правовые акты порождают правовые последствия для налогоплательщиков, они действуют во времени в порядке, определенном федеральным законом для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах (ст. 5 НК РФ). Например, нормативный правовой акт об утверждении результатов определения кадастровой стоимости, опубликованный 15 декабря 2014 года, для целей налогообложения подлежит применению с 1 января 2016 года.

Следует учитывать, что все указанные доводы относятся к актам законодательства о налогах, ухудшающим положение налогоплательщика. Поскольку определенные акты законодательства о налогах могут улучшать положение частного субъекта (п. п. 3 и 4 ст. 5 НК РФ), такие акты могут вступить в силу в сроки, прямо предусмотренные этими актами, но не ранее даты их официального опубликования (п. 1 ст. 5 НК РФ).

В связи с тем что акты законодательства о косвенных налогах (НДС, акциз), применяются и при регулировании таможенных правоотношений, правовая позиция, изложенная в Определениях КС РФ от 8 апреля 2003 г. N 159-О и от 10 июля 2003 г. N 291-О, в данных правоотношениях также подлежит учету. Соответственно, рассматриваемый принцип может быть отнесен к числу межотраслевых. Кроме того, в силу ч. 3 ст. 6 Федерального закона от 27 ноября 2010 г. N 311-ФЗ "О таможенном регулировании в Российской Федерации" акты законодательства Российской Федерации о таможенном деле вступают в силу не ранее чем по истечении 30 дней после дня их официального опубликования, если иное не установлено таможенным законодательством Таможенного союза.

По мнению В.Д. Зорькина, принцип правового равенства включает в себя также моменты разумной стабильности и правовой определенности, необходимые для того, чтобы люди, не имевшие возможность загодя подготовиться к изменениям в их жизненной ситуации, не оказались бы ущемленными по сравнению с другими <323>.

<323> Зорькин В.Д. Конституция живет в законах: резервы повышения качества российского законодательства. URL: <http://www.rg.ru/2014/12/18/zorkin.html>.

При рассмотрении данного отечественного принципа налогового права, весьма интересны сведения, приведенные А. Бланкенагелем о немецкой правовой системе: в ФРГ судебных прецедентов о начале действия налоговых законов и, соответственно, адаптации налогоплательщика к новым правилам нет, но в Германии достаточно развит общий принцип защиты оправданных правовых ожиданий налогоплательщиков. При этом печально великодушие немецкого Конституционного суда по отношению к обратному эффекту налоговых и других фискальных законов (и не только фискальных): при определенных условиях наш Суд допускает взимание налогов с обратным эффектом, тем самым правовые ожидания налогоплательщика не защищаются <324>. Кроме того, показательны сведения, приведенные Р. Польссоном применительно к шведскому налогу на наследование и дарение: он был упразднен в начале 1990-х годов, чтобы быть восстановленным несколько лет спустя другим составом Риксдага. Но из-за сложностей в процедуре вступления в силу законодательного решения взимание налога не прекращалось и в этот период <325>.

<324> Бланкенагель А. Только законодатель вправе вводить ограничения // Налоговед. 2013. N 7. С. 50.

<325> Польссон Р. Шведское налоговое право. Екб., 2006. С. 44.

То, что нормативный правовой акт российского налогового законодательства в общем случае не может вступить в силу с момента официальной публикации, так как для этого необходим минимальный месячный промежуток времени, означает, что законодатель в принципе может и "передумать" и отменить (изменить) его еще до вступления в силу. Кроме того, по указанной причине обычным явлением для отечественного налогового права является вступление в определенную дату (обычно 1 января) сразу нескольких нормативных правовых актов, изменяющих налоговое законодательство и принимавшихся, например, в течение предшествующего года.

Следует отметить формулировку п. 4.1.9 ст. 4 Налогового кодекса Украины: налоговое законодательство этой страны основывается на следующем принципе: стабильность - изменения в любые элементы налогов и сборов не могут вноситься позднее, чем за шесть месяцев до начала нового бюджетного периода, в котором будут действовать новые правила и ставки. Налоги и сборы, их ставки, а также налоговые льготы не могут изменяться в течение бюджетного года.

Принцип запрета обратной силы источника права, ухудшающего положение частного субъекта. В ст. 57 Конституции РФ предусмотрено, что законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 8 октября 1997 г. N 13-П указал, что данная конституционная норма призвана обеспечить устойчивость в отношениях по налогообложению, придать уверенность налогоплательщикам в стабильности их правового и экономического положения. В Определении КС РФ от 23 июня 2000 г. N 182-О разъяснено, что уровень правовой защищенности налогоплательщиков от придания обратной силы налоговому закону, ухудшающему их положение, должен быть одинаков независимо от того, каким является налог - федеральным, региональным или местным. Общая позиция изложена в Постановлении КС РФ от 14 мая 2012 г. N 11-П: возможные ограничения федеральным законом прав владения, пользования и распоряжения имуществом, свободы предпринимательской деятельности и свободы договоров, в частности, не должны иметь обратной силы. Кроме того, в Постановлении КС РФ от 21 января 2010 г. N 1-П отмечается, что законодатель, исходя из общего принципа действия закона на будущее время и реализуя свое исключительное право на придание закону обратной силы, учитывает специфику регулируемых правом общественных отношений; придание закону обратной силы имеет место преимущественно в интересах индивида в отношениях, возникающих между ним и государством в публичной сфере (уголовное, налоговое, пенсионное регулирование).

Г.А. Гаджиев и С.Г. Пепеляев обоснованно полагают, что закрепленное в ст. 34 Конституции РФ право гражданина на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности предполагает обладание полной и достоверной информацией об условиях осуществления такой деятельности (в том числе юридических обязанностях, ограничениях, обременениях и т.п.) и осознанном выборе варианта поведения. Налогообложение является существенным условием и последствием предпринимательской деятельности. Законы о налогах подчинены общим требованиям к порядку опубликования и применения нормативных актов. Упоминание в ст. 57 Конституции РФ о непридании законам о налогах обратной силы является проявлением особой значимости затронутой проблемы именно в сфере налогообложения. Следовательно, условия уплаты налогов (размеры, сроки, порядок и т.д.) должны быть известны субъектам предпринимательской деятельности заранее, т.е. до того, как они своими действиями приобрели обязанность по уплате налога <326>.

<326> Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель - налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного Суда РФ. М., 1998. С. 254, 260.

При этом, как считает Р.А. Шепенко, в некоторые конституции включены положения, дающие право применять налоги ретроактивно. Наибольшее распространение ретроактивность имеет в законодательстве об антидемпинговых и компенсационных пошлинах <327>. В то же время Ж.-Л. Бертель полагает, что чем более либеральна по своей сути юридическая система, тем более она настаивает на закреплении принципа отсутствия обратной силы закона <328>. Однако и само по себе наличие прямого запрета на ретроактивность еще не означает, что он "работает" всегда и без исключений. Например, американский ученый Р. Эпстин полагает, что современное американское конституционное право не предоставляет защиты от ретроактивности законов <329>. В Постановлении ЕСПЧ от 15 января 2015 г. по делу "Арно и другие (Arnaud and Others) против Франции" рассматривался вопрос обратной силы норм налогового права, регламентирующих налогообложение во Франции и в Монако.

<327> Шепенко Р.А. Налоговое право: конституционные нормы. М., 2006. С. 50, 52.

<328> Бертель Ж.-Л. Общая теория права / Пер. с фр. М., 2000. С. 31.

<329> Правила жизни Ричарда Эпстина. URL: <http://pravo.ru/story/view/104229/>.

В России в общем случае признается невозможность обратной силы таможенного нормативного правового акта, ухудшающего положение частного субъекта. В ряде Определений КС РФ (от 17 ноября 2011 г. N 1487-О-О, от 2 июля 2013 г. N 1050-О, от 22 января 2014 г. N 132-О, от 20 марта 2014 г. N 513-О, от 2 апреля 2015 г. N 583-О и др.) разъяснено, что правовые позиции КС РФ, подчеркивающие недопустимость придания обратной силы нормативным установлениям, ухудшающим правовое положение граждан, и безусловность надлежащего гарантирования прав и законных интересов субъектов

длящихся правоотношений в случае внесения изменений в нормативные параметры их реализации, имеют межотраслевое значение, а потому, по смыслу ч. ч. 1 и 4 ст. 15 и 79 Конституции РФ, подлежат обязательному применению в отношении действующего нормативного правового регулирования таможенных отношений, включая входящие в состав таможенного законодательства Таможенного союза решения Комиссии Таможенного союза.

Также следует учесть, что в законодательстве нет, и не может быть общего запрета на ухудшение положения налогоплательщика. Федеральный законодатель имеет достаточно широкие полномочия (ограниченные только общеправовыми принципами справедливости и юридического равенства) как на установление новых налогов, так и на увеличение размера уже установленных. И.И. Кучеров справедливо подчеркивает, что право установления и введения налогов и сборов по общему правилу является юридически не ограниченным, если не принимать во внимание необходимость соотнесения его реализации с официально провозглашенными принципами налогообложения, утвержденной налоговой доктриной государства и принципами международного сотрудничества. Иными словами, обладающие государственным суверенитетом субъекты вольны в принятии тех или иных решений при установлении и введении налогов и сборов на своей территории, поскольку они не пребывают в чьей бы то ни было юридической власти <330>.

<330> Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): Монография. М., 2009. С. 191.

Р. Алекси приводит позицию Федерального конституционного суда ФРГ: справедливость не входит в сферу усмотрения законодателя. Представление, что конституционный законодатель все может урегулировать по своему усмотрению, означало бы возврат к свободному от каких-либо ценностей юридическому позитивизму, который уже давно преодолен в юридической науке. Однажды установленная несправедливость, которая с очевидностью нарушает основополагающие принципы права, не становится правом в силу того, что она применяется и исполняется на практике <331>.

<331> Алекси Р. Понятие и действительность права (ответ юридическому позитивизму) / Пер. с нем. М., 2011. С. 5 - 7.

Исходя из Постановления КС РФ от 25 декабря 2012 г. N 33-П, законодатель должен неукоснительно соблюдать принцип пропорциональности (ч. 3 ст. 55 Конституции РФ), которым ограничиваются пределы законодательного усмотрения при установлении, введении и взимании налогов. В Определении КС РФ от 17 июня 2008 г. N 498-О-О разъяснено, что федеральный законодатель при осуществлении налогового регулирования связан требованиями обеспечения конституционных принципов справедливости и соразмерности в сфере налоговых отношений и вместе с тем располагает достаточной степенью усмотрения при установлении конкретных налогов. Кроме того, исходя из Определения КС РФ от 12 мая 2005 г. N 163-О, изменение законодателем налогового законодательства, которое может повлечь ухудшение положения налогоплательщика, должно осуществляться таким образом, чтобы соблюдался принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, который предполагает сохранение стабильности правового регулирования и недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм, а также установление разумного переходного периода, позволяющего исключить противоречивое истолкование нового налогового регулирования правоприменительными органами.

По существу попытка придания налоговым органом обратной силы важному компоненту для исчисления НДС - нормативам потерь полезных ископаемых, была выявлена в Определении ВС РФ от 2 июля 2015 г. по делу N 305-КГ15-1414. Суть проблемы состоит в том, что при расчете данного налога в части нормативных потерь полезных ископаемых применяется ставка 0% (подп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ). В 2009 году нормативные потери были установлены, как 0,147, а уполномоченный государственный орган утвердил данную величину для конкретного месторождения 5 апреля 2010 г. - на 2010 год (0,140) и 30 декабря 2011 г. - на 2011 год (0,139), то есть в условиях, когда часть спорных периодов 2010 и 2011 годов уже прошла. Соответственно, новым регулированием положение налогоплательщика ухудшалось, вследствие чего он, применяя положения п. 1 ст. 5 НК РФ и гл. 26 НК РФ "Налог на добычу полезных ископаемых", полагал, что вновь утвержденные нормативы применяются, начиная с налоговых периодов, следующих за месяцами их утверждения. ВС РФ позицию налогоплательщика поддержал, отметил, что вопреки утверждению налогового органа, НК РФ не содержит императивного условия о необходимости перерасчета налога после утверждения указанных нормативных потерь, его проведение является правом налогоплательщика и призвано, как правило, не допустить незаконного увеличения размера налогового обязательства, на что указывал Президиум ВАС РФ в Постановлении от 19 февраля 2013 г. N 12232/12.

С учетом того что в настоящее время акты высших судебных органов уже фактически

рассматриваются как источники права, новые правовые позиции судов в общем случае должны применяться с учетом того же требования запрета ретроактивности. В Постановлении КС РФ от 21 января 2010 г. N 1-П отмечается, что недопустимость придания обратной силы нормативному регулированию посредством толкования, ухудшающего положение лица в его отношениях с государством, обусловлена также требованием формальной определенности правовой нормы, которое предполагает, что участники соответствующих правоотношений должны иметь возможность в разумных пределах предвидеть последствия своего поведения и быть уверенными в неизменности своего официально признанного статуса, а также приобретенных прав и обязанностей.

Рассматриваемый принцип включен в число межотраслевых с определенной степенью условности. Запрет на придание обратной силы источнику права, ухудшающего положение частного субъекта, зачастую расценивается в качестве общеправового принципа, а именно как правовое требование - следствие принципа законности. Сложно ожидать от частного субъекта соблюдения норм, которые могут быть изменены ретроактивно, особенно с ухудшением положения данного частного субъекта.

В решении КС РФ от 1 октября 1993 г. N 81-р разъяснено, что нормотворческая практика введения в действие закона свидетельствует о том, что основным принципом существования его во времени является немедленное действие. Придание обратной силы закону - исключительный тип его действия во времени, использование которого относится лишь к прерогативе законодателя. При этом либо в тексте закона содержится специальное указание о таком действии во времени, либо в правовом акте о порядке вступления закона в силу имеется подобная норма. Законодатель, реализуя свое исключительное право на придание закону обратной силы, учитывает специфику регулируемых правом общественных отношений. Обратная сила закона применяется преимущественно в отношениях, которые возникают между индивидом и государством в целом, и делается это в интересах индивида (уголовное законодательство, пенсионное законодательство). В отношениях, субъектами которых выступают физические и юридические лица (к таким относятся и трудовые отношения), обратная сила не применяется, ибо интересы одной стороны правоотношения не могут быть принесены в жертву интересам другой, не нарушившей закон.

Тем не менее следует отметить, что в некоторых случаях законодатель может ухудшить положение определенных частных субъектов даже в гражданских правоотношениях. Так, установленный в ст. 181 ГК РФ срок исковой давности по требованию о применении последствий недействительной ничтожной сделки 26 июля 2005 года был изменен с десяти лет до трех, а закону об изменении исковой давности была придана обратная сила. Очевидно, что это ухудшило положение частных субъектов, имевших право на предъявление такого требования, но данное изменение не было признано необоснованным (Постановления Президиума ВАС РФ от 3 октября 2006 г. N 6453/06, от 8 ноября 2006 г. N 9042/06, от 16 января 2007 г. N 12663/06).

Кроме того, исходя из Постановления КС РФ от 21 января 2010 г. N 1-П, можно в целом заключить, что акт высшего судебного органа, принятый по частнопроводному спору, вполне может иметь по существу обратную силу, ухудшающую положение частного субъекта, т.к. споры по ранее возникшим правоотношениями будут рассматриваться соответствующими судебными органами исходя из новой правовой позиции. Но очевидно, что в сравнении с предшествовавшей практикой новая правовая позиция вполне может ухудшить положение одной стороны типичного частнопроводного спора и, соответственно, улучшить положение другой стороны.

Интересна позиция В.Д. Зорькина, Председателя КС РФ: Конституция РФ запрещает действие обратной силы закона лишь применительно к усилению уголовной ответственности и введению новых налогов. Во всех остальных случаях такое регулирование допустимо <332>.

<332> Зорькин В.Д. Конституция живет в законах. Резервы повышения качества российского законодательства. URL: <http://www.rg.ru/2014/12/18/zorkin.html>.

Проблемы обратной силы закона имеют место и в иных странах. Так, по сведениям, приведенным М. Визентин, в Постановлении ЕСПЧ от 10 февраля 2004 г. по делу "Пухк против Эстонии" Судом была выявлена нарушающая Конвенцию обратная сила уголовного закона, на основании которой заявитель был приговорен к наказанию за совершение преступлений в области налогообложения и бухгалтерского учета <333>.

<333> Визентин М., Демейер К., Тернер Г. Учет в национальной судебной практике правовых позиций наднациональных судов по вопросам налогообложения // Налоговед. 2014. N 8. С. 42.

Отраслевые принципы, относящиеся исключительно к налоговому праву, определить достаточно сложно. В этом плане справедлива позиция В.С. Белых и Д.В. Винницкого о том, что значительные

трудности возникают при определении отраслевых принципов, особенно тех, которые по каким либо причинам не получили закрепление в действующем законодательстве <334>.

<334> Белых В.С., Винницкий Д.В. Налоговое право России. М., 2004. С. 138.

Возможно привести следующий пример отраслевого принципа налогового права, отраженного в законодательстве.

Принцип указания исчерпывающего перечня налогов в федеральном законе. Конституция РФ в ч. 3 ст. 75 предусматривает, что система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом. В Постановлении КС РФ от 21 марта 1997 г. N 5-П разъяснено, что выявление конституционного смысла гарантированного Конституцией РФ органам государственной власти субъектов РФ права устанавливать налоги возможно только с учетом основных прав человека и гражданина, закрепленных в статьях 34 и 35 Конституции РФ, а также конституционного принципа единства экономического пространства. Исходя из необходимости достижения равновесия между указанными конституционными ценностями, налоговая политика стремится к унификации налоговых изъятий. Этой цели служит и такой общий принцип налогообложения и сборов, как исчерпывающий по своему характеру перечень региональных налогов, которые могут устанавливаться органами государственной власти субъектов РФ. В Постановлении КС РФ от 30 января 2001 г. N 2-П, в свою очередь, выражена правовая позиция, в соответствии с которой установление общих принципов налогообложения и сборов и формирование налоговой системы, включающей в том числе исчерпывающий перечень региональных налогов как источников поступлений в бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты, осуществляется федеральным законом в соответствии с Конституцией РФ. Аналогичная позиция в отношении исчерпывающего перечня местных налогов выражена и в Определениях КС РФ от 5 февраля 1998 г. N 22-О и от 24 марта 2005 г. N 34-О.

Соответственно, в силу подп. 1 п. 2 ст. 1 НК РФ все виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации, предусмотрены в НК РФ. В п. 5 ст. 3 НК РФ установлено, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ. Действующий закрытый перечень федеральных, региональных и местных налогов определен в статьях 13, 14, 15 НК РФ. Перечень особых видов федеральных налогов - специальных налоговых режимов - содержится в ст. 18 НК РФ.

Тем не менее есть основания полагать, что указанный отраслевой принцип налогового права скорее обращен к законодателю, чем к правоприменителю. Как показывает практика, "самоограничения", которые накладывает на себя законодатель, устанавливая некие нормы в принимаемых им законах, им же при желании легко преодолеваются через принятие новых норм. Роль реальных ограничений для законодателя, принимающего очередной федеральный закон, играют только однозначно сформулированные положения Конституции РФ и правовые позиции КС РФ. Так, отсутствие в НК РФ упоминания о некотором платеже, установленном федеральным законом и полностью соответствующем нормативному определению налога, данному в п. 1 ст. 8 НК РФ, как представляется, не будет основанием для того, чтобы его не уплачивать. Подтверждение такому подходу - фактическое наличие целого ряда платежей, полностью соответствующих нормативным определениям налога (сбора) и урегулированных отдельными федеральными законами (а также иными нормативными актами), которые будут рассмотрены в дальнейшем. На уровне высших судебных органов обычно не отрицается возможность взимания таких платежей. Соответственно, ценность рассмотренного отраслевого принципа достаточно условна.

Примеры же **институциональных** принципов (требований) российского налогового права, достаточно многочисленны. Следует напомнить, что законодатель располагает значительным усмотрением в части регламентации институтов налогового права, и, в частности, может соответственно изменять институциональные принципы налогового права. Естественно, основной интерес они представляют при изучении соответствующего правового института. В качестве современных институциональных принципов (требований) российского налогового права можно (с достаточной степенью условности) рассматривать в т.ч.:

- судебное взыскание налога (пени, штрафа) с физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя, а также в основном внесудебное взыскание налога (пени, штрафа) с организаций и с индивидуальных предпринимателей;
- привлечение к налоговой (штрафной) ответственности в административном (внесудебном) порядке;
- обязательное досудебное административное обжалование ненормативных правовых актов, действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц;
- самостоятельное исчисление и уплата налога налогоплательщиком (как исключения - исчисление

налоговым органом и самостоятельная уплата налогоплательщиком, либо исчисление и уплата через налогового агента - источник выплат налогоплательщику);

- возложение на налогоплательщиков, самостоятельно исчисляющих конкретные налоги, обязанности по представлению налоговых деклараций по этим налогам, а также обязанностей по созданию, хранению и представлению к проверке документов, на основании которых и исчисляются (декларируются) данные налоги;

- исчисление налоговыми органами поимущественных налогов для физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя;

- обложение у физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя только такого имущества, которое учтено в соответствующих государственных реестрах (налог на имущество физических лиц - недвижимость (строения), транспортный налог - транспортные средства, земельный налог - земельные участки);

- исчисление НДС в основном "инвойсным" методом - через уменьшение НДС, предъявленного налогоплательщиком покупателю к уплате в составе цены товара (работы, услуги), на НДС, предъявленный поставщиком к уплате налогоплательщику в составе цены соответствующего товара (работы, услуги);

- исчисление налога на прибыль организаций в основном путем расчета прибыли через доходы, уменьшенные на соответствующие расходы;

- исчисление налога на прибыль организаций с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов (п. 2 ст. 271, п. 1 ст. 272 НК РФ) и др.

Рассматривая подобные (институциональные) принципы в шведском налоговом праве, Р. Польссон привел следующий пример: в сфере подоходного налогообложения действует фундаментальное правило, согласно которому, то лицо, которое получило доход, должно платить с него налог независимо от того, как оно распорядилось полученным доходом <335>. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 апреля 2011 г. N 15932/10, принятом по вопросу налогообложения земельным налогом, как конституционный принцип указана платность землепользования.

<335> Польссон Р. Шведское налоговое право. Екб., 2006. С. 85.

Применительно к составу принципов налогового права, представляет интерес Постановление КС РФ от 27 мая 2003 г. N 9-П. Суд указал, что федеральный законодатель сформулировал в НК РФ такие основные принципы налогообложения, как всеобщность и равенство налогообложения, обязательность учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога, обоснованность, недопустимость произвольных налогов, а также налогов, препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав, обязательность определения в законе всех элементов налогообложения, толкование неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах в пользу налогоплательщика. Кроме того, исходя из Постановления КС РФ от 21 марта 1997 г. N 5-П, принципы налогообложения и сборов в части, непосредственно предопределяемой положениями Конституции РФ, находятся в ведении Российской Федерации. К ним относятся обеспечение единой финансовой политики, включающей в себя и единую налоговую политику, единство налоговой системы, равное налоговое бремя и установление налоговых изъятий только на основании закона. В ряде Определений КС РФ (от 2 октября 2003 г. N 384-О, от 21 ноября 2013 г. N 1817-О) упомянут конституционный принцип экономической нейтральности налогов, а в Определении от 5 июля 2005 г. N 289-О - принцип исчерпывающего по своему характеру перечня региональных налогов, которые могут устанавливаться органами государственной власти субъектов Российской Федерации.

По мнению О.А. Борзуновой, в целом за время своего существования КС РФ в той или иной форме высказался по всем общепризнанным принципам налогообложения: законности налогообложения; всеобщности и равенства налогообложения; справедливости налогообложения; взимания налога в публичных целях; установления налогов и сборов в должной процедуре; экономического основания налогов (сборов); презумпции толкования в пользу плательщика всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах; определенности налоговой обязанности; единства экономического пространства Российской Федерации и налоговой политики; единства системы налогов и сборов <336>. А. Бланкенгель предлагает сходный перечень принципов налогового права, выделенных, по его мнению, в актах КС РФ: равенство налогоплательщиков; равенство налогового бремени; всеобщность налогообложения; принцип законного установления налогов; принцип определенности законодательных актов, регулирующих налоги; принцип ограниченной возможности законодателя делегировать право регулирования налогов исполнительной власти; принцип соразмерности налогов, справедливость налогообложения <337>.

<336> Борзунова О.А. Теория и практика кодификации в налоговом праве. М., 2009. С. 200 - 201.

<337> Бланкенгагель А. Экономическая сущность налога и ее правовое значение // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. С. 55.

Другой пример: Ф. Верт приводит принципы налогового права, которые определены Конституцией ФРГ: принцип законности налогообложения, принцип определенности, запрет обратной силы, равенство в налогообложении, принцип платежеспособности, системная последовательность и последовательность в оценке, гарантия прожиточного минимума и избежание конфликтов оценки, принцип поддержки брака и семьи, гарантия собственности, конституционно-правовая допустимость регулирующих норм <338>. Ш. Рекцигель уточняет, что для реализации принципа последовательности законодатель должен определить, какого налогоплательщика и каким образом следует обременить налогом; исключения требуют особого доказывания <339>. С точки зрения Р. Польссона, в шведской правовой системе выделяются следующие основные принципы налогового права: принцип законности, принципы равенства и объективности налогообложения, принцип налогообложения в соответствии с налогоспособностью, принцип нейтральности налогообложения <340>.

<338> Верт Ф. Опыт рассмотрения Федеральным конституционным судом Германии обращений по налоговым спорам // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2006 г. С. 63.

<339> Рекцигель Ш. Применение Конституционным судом ФРГ принципов налогообложения // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. С. 221.

<340> Польссон Р. Шведское налоговое право. Екб., 2006. С. 75 - 85.

Д.В. Винницкий выделяет систему российских принципов налогового права: принцип регулирования налоговых отношений законом; принцип всеобщности и равенства налогообложения; принцип определенности налогообложения; принцип минимально необходимого ограничения прав частных субъектов налогового права; принцип экономической обоснованности (соразмерности ограничения экономических интересов); принцип защиты добросовестного участника налогового отношения и недопустимости злоупотребления правом; принцип федерализма и единства государственного суверенитета <341>.

<341> Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 181 - 235.

Кроме собственно состава принципов налогового права, могут иметь место различные подходы к их классификации. Так, М.Н. Карасев предлагает классифицировать принципы налогообложения по формальному признаку (конституционные и общие принципы), а также по сущностным признакам (принципы налогообложения и принципы законодательства о налогах и сборах) <342>. Н.А. Шевелева, развивая идеи, предложенные Г.А. Гаджиевым и С.Г. Пепеляевым <343>, предлагает выделять принципы, сформулированные в ст. 3 НК РФ. Речь идет о принципах, обеспечивающих реализацию и соблюдение:

<342> Карасев М.Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России. М., 2004. С. 36.

<343> Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель - налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного Суда РФ. М., 1998. С. 183 - 193.

- основ конституционного строя (установления, изменения или отмены налогов исключительно законами (актами законодательных (представительных) органов власти - ч. 1 п. 5; ограничения форм налогового законодательства - ч. 2 п. 5);

- основных прав и свобод налогоплательщиков (юридического равенства налогоплательщиков - п. 2; всеобщности налогообложения - п. 1; равного налогового бремени - п. 1; запрета произвольности налогообложения - п. 3; ясности налогового законодательства - п. п. 6, 7);

- начал российского федерализма (единства налоговой политики (единства экономического пространства) - п. 4; единства системы налогов - ч. 2 п. 5; разделения налоговых полномочий между Федерацией, субъектами РФ и муниципальными образованиями - ч. 1 п. 5).

Кроме того, предлагается выделить принципы, не отраженные в ст. 3 НК РФ, а именно принципы справедливости, приоритета публичной цели взимания налога, однократности налогообложения <344>.

<344> Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник. М., 2001. С. 35 - 37.

Возвращаясь к общим вопросам принципов права (естественно, имеющим отражение и в налоговом праве), можно отметить, что конституционные принципы, при всей их значимости, вполне могут находиться в явном, либо в косвенном противоречии. Это следует, например, из существа принципов (требований) справедливости и правовой определенности. Очевидно, что могут иметь место случаи, когда закон четко и непротиворечиво регулирует предполагаемую ситуацию, но такое регулирование в конкретном случае значительным числом субъектов квалифицируется как несправедливое. Данная ситуация иногда "исправляется" судами через механизмы толкования, в ряде случаев законодателем, не исключено и фактическое игнорирование соответствующих норм их адресатами. Следует отметить, что выделяются и в чистом виде "парные", т.е. противоположные по содержанию принципы (выборности и назначаемости, коллегиальности и единоначалия, открытости и тайны информации, равенства и привилегий, диспозитивности и императивности и др.) <345>.

<345> Черданцев А.Ф. Логико-языковые феномены в юриспруденции. М., 2012. С. 138.

В.Д. Зорькин справедливо отмечает, что в системе национального, в том числе конституционного, права рассогласование правовых норм-принципов (и, соответственно, широкий простор для интерпретаций) встречается редко. А вот в системе международного права, увы, налицо существование принципов, между которыми возможны коллизии. Например, в числе основополагающих принципов, вошедших в Декларации ООН, возможны коллизии между принципом неприменения силы и угрозы силой и принципом невмешательства в дела, входящие во внутреннюю компетенцию государств, между принципом территориальной целостности государств и принципом равноправия и самоопределения народов, между принципом разрешения международных споров мирными средствами и принципом уважения прав человека и основных свобод. Эти принципы формально равнозначно важны, из них ничто не "главнее". И здесь возникает пространство для взаимоисключающих интерпретаций. А поскольку этим интерпретациям невозможно придать правовую безусловность, они обрамляются комплексом нужным образом созданных СМИ информационных фальсификаций и "сконструированных" контекстов, а также дальнейших интерпретаций этой "фальсифицированной реальности". Причем интерпретаций опять-таки не правовых, а политических и эмоциональных: "демократия и воля народа", "справедливость", "страдания жертв" и т.д. <346>.

<346> Зорькин В.Д. Право - и только право. О вопиющих правонарушениях, которые упорно не замечают. URL: <http://www.rg.ru/2015/03/23/zorkin-site.html>.

При этом даже те общеправовые принципы, которые относительно единообразно выделяются современной наукой, не представляют собой исключительно непротиворечивой и самосогласованной системы. Так, Г.А. Гаджиев отмечает, что КС РФ нередко сталкивается с тем, что возникают противоречия между представлениями о различных конституционных принципах, да и конституционные принципы могут быть внутренне противоречивы. Согласование друг с другом противоречивых конституционных принципов, осуществляемое КС РФ в процессе рассмотрения дел, толкование Конституции РФ являются основным содержанием конституционной политики, имеющей своей целью утверждение гражданского мира и согласия <347>.

<347> Гаджиев Г.А. Принципы права и право из принципов // Сравнительное конституционное обозрение. 2008. N 2.

В связи с изложенным следует отметить, что приведенная выше идея об аксиоматичности системы права и о рассмотрении принципов права как аксиом достаточно серьезно критикуется <348>, хотя основанная на принципах-аксиомах система права была бы, по всей видимости, удобной для толкования и практического применения. Однако для этого система принципов-аксиом должна была бы быть самосогласованной и замкнутой, а принципы должны были бы отвечать требованиям содержательности, формальной непротиворечивости, дедуктивной полноты и взаимонезависимости <349>, что достаточно труднодостижимо. Конечно, нельзя не согласиться с тем, что определенные предпосылки для рассмотрения принципов права как аксиом, имеются. В частности, система права базируется именно на общеправовых принципах, а идейные общеправовые принципы, как и аксиомы, зачастую просто не могут быть логически обоснованы. В их числе принцип гуманизма, предполагающий приоритет прав человека. Он в настоящее время продекларирован в ст. 2 Конституции РФ, но какого-либо логически безупречного доказательства того, что только такое правовое регулирование является единственно правильным, как представляется, быть не может. Более того, высказываются убедительные доводы относительно того, что

данное положение само по себе является противоречивым, поскольку в соответствии с ним права и свободы человека важнее, чем любые интересы государства, включая само существование государства <350>. При этом для системы аксиом нужна внутренняя непротиворечивость каждой аксиомы и отсутствие противоречий между аксиомами.

<348> Черданцев А.Ф. Логико-языковые феномены в юриспруденции. М., 2012. С. 258 - 269; Малахов В.П. Мифы современной общеправовой теории. М., 2013. С. 120.

<349> Егоров С.Н. Аксиоматические основы теории права. СПб., 2001. С. 8, 18 - 23.

<350> URL: http://ruxpert.ru/Проблемы_Конституции_РФ.

Другой аспект рассматриваемой проблемы - понятие о справедливости изначально правовым не является, в праве не определяется, но принцип справедливости традиционно признается одним из важнейших общеправовых принципов. В.П. Малахов не без оснований считает, что юрист - если это, конечно, настоящий, образованный, просвещенный (как и полагается) человек - нуждается именно в неюридическом понимании права, иначе он просто замыкается в сконструированной для себя же реальности и в состоянии поддерживать право только как систему принуждения (если не насилия) <351>. В ряде актов ЕСПЧ, в т.ч. в Постановлении от 23 июля 2009 г. по делу "Сутяжник" против Российской Федерации" применен термин "правовой пуризм" (**legal purism**), что может быть понято, как "право только ради права", т.е. как крайний формализм, влекущий очевидную несправедливость и фактически осуществляемый в противоречии с интересами личности и общества, которые право как раз и призвано защищать. Впрочем, о подобном говорил еще В.И. Ленин: нечто формально правильное, а по сути издевательство <352>.

<351> Малахов В.П. Мифы современной общеправовой теории. М., 2013. С. 25.

<352> URL: <http://leninism.su/works/82-tom-43/1063-x-vserossiyskaya-konferenciya-rkpb.html>.

Впрочем, даже при рассмотрении традиционно принятых систем аксиом в точных науках, показательно исследования, в свое время проведенные К.Ф. Геделем, австрийским, затем американским математиком и философом <353>. Известны две его так называемые теоремы о неполноте, в упрощенном виде формулируемые следующим образом: "любая формальная система аксиом содержит неразрешенные предположения"; "логическая полнота (или неполнота) любой системы аксиом не может быть доказана в рамках этой системы; для ее доказательства или опровержения требуются дополнительные аксиомы (усиление системы)" <354>.

<353> URL: http://ru.wikipedia.org/wiki/Гедель,_Курт.

<354> URL: <http://elementy.ru/trefil/21142>, <http://elementy.ru/lib/430446>.

Кроме того, как уже отмечалось, система принципов права (а также соответственно и система принципов налогового права, если оно выделяется в качестве отрасли) может различаться в представлениях различных ученых и практиков, а также, очевидно, зависит от эпохи и идеологии. Так, с современной точки зрения конституционной экономики выделяются следующие общеправовые принципы: равенства, справедливости, соразмерности, пропорциональности, добросовестности, недопустимости злоупотребления правом <355>. Исходя из Постановления КС РФ от 27 января 1993 г. N 1-П, общеправовые принципы - справедливости, юридического равенства, гарантированное государством прав и свобод человека и гражданина, возмещения государством всякого ущерба, причиненного личности незаконными действиями государственных органов и должностных лиц, закрепленные в Конституции РФ, обладают высшей степенью нормативной обобщенности, предопределяют содержание конституционных прав человека, отраслевых прав граждан, носят универсальный характер и в связи с этим оказывают регулирующее воздействие на все сферы общественных отношений. Общеобязательность таких принципов состоит как в приоритетности перед иными правовыми установлениями, так и в распространении их действия на все субъекты права. В свою очередь, в Постановлении КС РФ от 22 марта 2007 г. N 4-П сделан вывод, что для поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, в том числе при изменении действующего регулирования, он обязан соблюдать конституционные принципы справедливости, равенства, соразмерности, а также стабильности и гарантированности социальных прав и не может осуществлять такое регулирование, которое посягало бы на само существование этих прав и приводило бы к утрате их реального содержания.

<355> Конституционная экономика / Отв. ред. Г.А. Гаджиев. М., 2010. С. 50 - 71.

В качестве недавнего исторического примера иной системы общеправовых принципов, можно привести известную работу советского ученого А.В. Васильева <356>: основными правовыми принципами социалистического права являются: закрепление политической власти трудящихся во главе с рабочим классом; закрепление, развитие и охрана социалистической собственности на средства производства; всеобщность труда членов общества и распределение по труду соответственно с его количеством и качеством; социалистический демократизм; охрана прав, интересов и свобод трудящихся; интернационализм; социалистический гуманизм.

<356> Васильев А.В. Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права. М., 1976. С. 227.

Следует также учитывать важный практический аспект: возможность непосредственного применения судами правовых принципов при принятии решений в разных странах неодинакова. В Германии судья вряд ли рискнет положить в основу решения по конкретному делу только конституционный принцип. Иная ситуация в США, где судьи применяют их более решительно. Именно поэтому правообразующая, регулятивная функция суда в Соединенных Штатах более развита, наглядным проявлением чего является откровенное признание прецедентного права <357>. Соответственно, в этом плане отечественная правовая система ближе к немецкой, чем к американской.

<357> Конституционная экономика / Отв. ред. Г.А. Гаджиев. М., 2010. С. 46.

Интересен и такой аспект указанной проблемы. Как отмечает Л. Фридмэн, почти все смелые судебные решения Верховного суда США основаны, пусть и отдаленно, на двух великих фразах Четырнадцатой поправки: "надлежащий процесс" и "равная защита". Суд трактует эти фразы удивительно многогранно. В частности, с точки зрения Суда, необоснованный, или "произвольный" закон означает невозможность надлежащего процесса <358>. Р.А. Познер, рассуждая о конституционных правах, также говорит о толковании широких положений Конституции, таких как принцип надлежащей правовой процедуры и принцип равной защиты законом <359>. В отечественной правовой системе также можно видеть сходные идеи: в Постановлении КС РФ от 17 марта 2009 г. N 5-П отмечается следующее: принудительное изъятие имущества в виде сумм налога и иных платежей, осуществленное в ненадлежащей процедуре, нарушает также судебные гарантии защиты права собственности, закрепленного ст. ст. 8 и 35 Конституции РФ.

<358> Фридмэн Л. Введение в американское право / Пер. с англ. М., 1993. С. 156 - 158.

<359> Познер Р.А. Экономический анализ права. М., 2004. Т. 2. С. 836.

1.3. Система отрасли налогового права. Нормы и источники налогового права

Право представляет собой не просто совокупность норм, а их систему. Любая система является совокупностью элементов, состоящих в определенной взаимосвязи. Свойства системы не сводятся к сумме свойств составляющих ее элементов. Система всегда существует одновременно как подсистема и надсистема, а также развивается во времени <360>.

<360> Жилин Д.М. Теория систем: опыт построения курса. М., 2007.

Налоговое право как отрасль (элемент) права тоже представляет собой систему норм права и может быть условно разделено на подотрасли и институты по определенному критерию. Цели выделения подотраслей и институтов налогового права являются различными. Классическим способом деления целого является деление на две части с несовпадающими свойствами (дихотомия) <361>. Критерии для такого деления также могут быть различными.

<361> URL: <https://ru.wikipedia.org/wiki/Дихотомия>.

1. Налога "вообще" не существует, но существуют отдельные налоги, каждый из которых должен соответствовать нормативному определению п. 1 ст. 8 НК РФ. В то же время целесообразно урегулировать единые для всех налогов и связанные с налогообложением в целом вопросы общими нормами. В связи с этим выделяются:

- **общая часть налогового права.** К ней относятся нормы, применимые в любых налоговых

правоотношениях: установление и введение налогов (ч. 3 ст. 104 Конституции России, ст. ст. 5, 12 НК РФ); определение налога (п. 1 ст. 8 НК РФ) и элементов юридического состава налога (ст. 17 НК РФ); система налогов (ст. ст. 13 - 15, 18 НК РФ); налоговый контроль (гл. 14 НК РФ); основания возникновения обязанности по уплате налога (п. 1 ст. 44, ст. 38 НК РФ); уплата налога (ст. 45 НК РФ); принудительное взыскание налога (ст. ст. 46 - 48 НК РФ); налоговая ответственность (гл. 15, 16, 18 НК РФ) и др.

- **особенная часть.** В нее включены нормы, регулирующие отношения, связанные с исчислением и уплатой конкретных налогов, например НДС (гл. 21 НК РФ), транспортного налога (гл. 28 НК РФ в совокупности с региональным налоговым законодательством о данном налоге), налога на имущество физических лиц (гл. 32 НК РФ в совокупности с местным налоговым законодательством об этом налоге) и др.

При этом не следует полагать, что нормы общей части налогового права содержатся только в части первой НК РФ. Так, в ст. 8 Закона РФ от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" предусматривается распределение полномочий между должностными лицами налоговых органов. Также неверным было бы утверждение, что в части первой НК РФ содержатся исключительно нормы общей части налогового права. Например, в п. п. 8, 8.1 ст. 88 НК РФ установлены особенности камеральной налоговой проверки декларации по НДС, а гл. 3.1 НК РФ "Консолидированная группа налогоплательщиков" введена исключительно в целях особого регулирования налога на прибыль организаций (п. 1 ст. 25.1 НК РФ). Хотя в настоящее время законодатель стремится урегулировать все налоговые санкции в части первой НК РФ, а именно в гл. 16 и 18, даже если они относятся только к одному налогу (ст. 122.1 - исключительно к налогу на прибыль); примечательно то, что некоторое время в п. 7 ст. 366 НК РФ, т.е. "внутри" гл. 29 НК РФ "Налог на игорный бизнес", были предусмотрены штрафы за несоблюдение ряда норм именно этой главы.

Справедлива позиция И.А. Цинделиани: несмотря на то, что в современной литературе общепризнано выделение в налоговом праве общей и особенной частей, единый критерий, на основе которого осуществляется систематизация налогово-правовых норм в институты, и их отнесение к общей и особенной частям, остается предметом дискуссий <362>. Указанная позиция подтверждается, например, тем, что Д.В. Винницкий выделяет в налоговом праве общую, особенную и специальную части (международное налоговое право), а к особенной части налогового права относит в т.ч. институт правового регулирования установления и введения налогов и сборов, а также налоговое деликтное право <363>;

<362> Цинделиани И.А. Система налогового права // Государство и право. 2013. N 1. С. 53.

<363> Винницкий Д.В. Налоговое право: Учебник для бакалавров. М., 2013. С. 119, 257, 275.

2. В силу п. 4 ст. 15 Конституции РФ, ст. 7 НК РФ, если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотрены НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации. Исходя из этого выделяют:

- **международное налоговое право.** К данному блоку относятся нормы, установленные в международных договорах Российской Федерации. Согласно ст. 14 Федерального закона от 15 июля 1995 г. N 101-ФЗ "О международных договорах Российской Федерации" ратификация международных договоров в соответствии с Конституцией РФ осуществляется в форме федерального закона. Так, Федеральным законом от 23 июня 2003 г. N 80-ФЗ ратифицирована Конвенция между Правительством РФ и Правительством Республики Исландия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы, подписанная в городе Рейкьявике 26 ноября 1999 года;

- **национальное налоговое право.** В этот блок входят нормы, установленные в национальных источниках права (Конституция РФ, федеральные конституционные законы, НК РФ и иные федеральные законы, нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти; нормативные правовые акты органов власти субъектов РФ и муниципальных образований).

3. Исходя из цели правового регулирования также можно выделить:

- **регулятивное налоговое право.** Это блок норм, реализация которых направлена на конечную цель правового регулирования применительно к данной отрасли - финансовое обеспечение деятельности публично-правовых образований. В соответствии со ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Как следует из ст. 346.31 НК РФ, ставка ЕНВД в общем случае устанавливается в размере 15 % величины вмененного дохода;

- **охранительное налоговое право.** Сюда входят нормы, предусматривающие последствия неисполнения норм регулятивного налогового права. Так, в соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного

исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных ст. ст. 129.3 и 129.5 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога (сбора).

Отрасль (подотрасль) налогового права может условно подразделяться на правовые институты (совокупность норм права, регулирующих однородные общественные отношения). Так, национальное налоговое право можно разделить на федеральное налоговое право, налоговое право субъектов РФ, муниципальное (местное) налоговое право. В силу ст. ст. 1, 12 НК РФ в региональном (муниципальном) налоговом праве, в частности, не могут быть урегулированы вопросы налогового контроля и налоговой ответственности (эти вопросы регулируются только на федеральном уровне в силу п. 2 ст. 1 НК РФ), но могут содержаться правила исчисления региональных (местных) налогов, не противоречащие федеральным нормам. В п. 18 Постановления Пленума ВС РФ от 29 ноября 2007 г. N 48 "О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части" отмечается, что нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации не могут устанавливаться санкции (меры ответственности) за нарушения бюджетного и налогового законодательства.

В особенной части налогового права можно выделить институты федеральных налогов, региональных налогов, местных налогов, специальных налоговых режимов. В охранительном налоговом праве можно выделить институты взыскания налогов, пени, ответственности налогоплательщиков, ответственности налоговых агентов, ответственности банков и др.

Норма налогового права традиционно определяется в науке, как общеобязательное правило поведения, рассчитанное на неоднократное применение, исходящее от государства и обеспеченное возможностью государственного принуждения, формально определенное (существующее в определенных источниках), регулирующее общественные отношения по уплате налогов и сборов, а также связанные с ними отношения.

Можно выделить нормы общей и особенной частей налогового права, национальные и международные нормы, а также нормы регулятивные и охранительные. Но возможны и иные классификации.

1. По форме выражения предписания можно выделить:

- **управомочивающие** нормы. В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право 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. Как следует из подп. 2 п. 1 ст. 31 НК РФ, налоговые органы вправе проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ;

- **запрещающие** нормы. В силу п. 9 ст. 226 НК РФ уплата НДФЛ за счет средств налоговых агентов не допускается. При заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой НДФЛ за физических лиц. На основании п. 8 ст. 77 НК РФ проведение ареста имущества в ночное время не допускается, за исключением случаев, не терпящих отлагательства.

В данном блоке следует отметить и нормы-санкции, устанавливающие штрафы за опосредованно запрещенные ими деяния. Например, в силу п. 1 ст. 135 НК РФ неправомерное неисполнение банком в установленный НК РФ срок поручения налогового органа о перечислении налога, авансового платежа, сбора, пеней, штрафа влечет взыскание штрафа в размере одной стопятидесятой ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2% за каждый календарный день просрочки;

- **обязывающие** нормы. Вследствие того что основным способом правового регулирования в налоговом праве является позитивное обязывание, основной объем норм налогового права составляют именно обязывающие нормы. Согласно подп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах. На основании п. 2 ст. 52 НК РФ в случае, если обязанность по исчислению суммы налога возлагается на налоговый орган, не позднее 30 рабочих дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление.

2. По методу правового регулирования можно выделить:

- **императивные** нормы (основной массив). Согласно ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. В соответствии с п. 2 ст. 33 НК РФ должностные лица налоговых органов обязаны реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;

- **диспозитивные** нормы. Согласно п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога досрочно. Как следует из п. 1 ст. 145 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели при соблюдении определенных условий имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС.

3. Исходя из позиции А.В. Демина <364>, действующие нормы налогового права могут быть разграничены на:

<364> Демин А.В. Нормы налогового права. Красноярск, 2010. С. 276.

- **материальные** нормы. На основании п. 1 ст. 78 НК РФ сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения либо возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном данной статьей;

- **процедурные** нормы. В силу п. 6 ст. 78 НК РФ сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению (заявлению, представленному в электронной форме с усиленной квалифицированной электронной подписью по телекоммуникационным каналам связи или представленному через личный кабинет налогоплательщика) налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления.

При этом часть процедурных норм, связанная с регламентацией юрисдикционной и иной охранительной деятельности властных субъектов, относится к **процессуальным** нормам. Как следует из п. 2 ст. 138 НК РФ акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц (за исключением актов ненормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера ФНС России) могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном НК РФ.

4. Основываясь на классификации, предложенной В.К. Бабаевым <365>, по функциям в механизме правового регулирования можно выделить:

<365> Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.К. Бабаева. М., 2001. С. 375.

- **нормы-принципы**. Большинство принципов налогового права прямо закреплены в НК РФ. Так, в соответствии с п. 7 ст. 3 все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов);

- **нормы-дефиниции**. В силу п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

Соответственно, термин "юридическое лицо" применяется в налоговом праве в том значении, в каком он определен в гражданском праве (ст. 48 ГК РФ), поскольку НК РФ специального определения этого термина не дает.

Наиболее известный пример собственной дефиниции в налоговом праве - определение налога в п. 1 ст. 8 НК РФ. Другие примеры: п. 2 ст. 11 НК РФ определяет недоимку, как сумму налога или сумму сбора, не уплаченную в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

Термин "недоимка" интересен тем, что в п. 8 ст. 101 НК РФ есть принципиальное дополнение: в случае обнаружения в ходе налоговой проверки суммы налога, излишне возмещенной на основании решения налогового органа, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указанная сумма признается недоимкой по налогу со дня фактического получения налогоплательщиком средств (в случае возврата суммы налога) или со дня принятия решения о зачете суммы налога, заявленной к возмещению (в случае зачета суммы налога). Соответственно, в некоторых случаях для уяснения смысла конкретного термина может быть недостаточно одной только его общей дефиниции.

В целях исчисления конкретного налога также могут даваться специальные дефиниции. Статья 346.27 НК РФ в целях исчисления ЕНВД дает следующее определение: вмененный доход - потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке.

Р. Кабриак полагает, что право становится все более и более труднодоступным для простого человека, поэтому определения вносят свой вклад в решение задачи упрощения языка закона <366>. С

точки зрения Ж.-Л. Бержеля, дефиниция какого-либо юридического концепта должна давать точное описание конститутивных элементов рассматриваемого концепта и характеризовать связи, объединяющие эти элементы; необходимо, чтобы конкретной дефиниции мог соответствовать только один концепт <367>.

<366> Кабрьяк Р. Кодификации / Пер. с фр. М., 2007. С. 343.

<367> Бержель Ж.-Л. Общая теория права / Пер. с фр. М., 2000. С. 345, 346.

Как следует из Постановления КС РФ от 23 декабря 2009 г. N 20-П, предполагается наличие в налоговом законодательстве норм, реализация которых находится в зависимости от правового регулирования, содержащегося в иных отраслях законодательства (в том числе от гражданско-правового регулирования соответствующих отношений, в частности с точки зрения их налоговых последствий), и не исключается наличие норм, использующих понятия других отраслей законодательства в собственно налоговом смысле. Нормы налогового законодательства - исходя не только из публичных интересов государства, но и из частных интересов физических и юридических лиц как субъектов гражданских правоотношений - должны быть гармонизированы с носящими диспозитивный характер нормами гражданского законодательства. В Определении КС РФ от 18 января 2005 г. N 24-О разъяснено, что приоритет при уяснении значения налогового института, понятия или термина отдается налоговому законодательству. И только при отсутствии возможности определить содержание налогового института, понятия или термина путем истолкования положений налогового законодательства в их системной связи допускается использование норм иных отраслей законодательства с учетом того, что смысл, содержание и применение законов определяют непосредственно действующие права и свободы человека и гражданина (ст. 18 Конституции РФ).

Пример субсидиарного применения отраслевых дефиниций, не определенных непосредственно в НК РФ, содержится в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 января 2008 г. N 10425/07. По мнению Суда, для уяснения понятия "площадь торгового зала" в целях ЕНВД в силу п. 1 ст. 11 НК РФ возможно использовать государственный стандарт Российской Федерации ГОСТ Р 51303-99 "Торговля. Термины и определения", утвержденным Постановлением Госстандарта России от 11 августа 1999 г. N 242-СТ.

С другой стороны, нормы налогового права зачастую не требуют использования дефиниций из других отраслей. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 30 января 2007 г. N 10627/06 отмечается, что наличие в гл. 21 НК РФ правил, касающихся порядка исчисления и уплаты НДС лицами, обязанными осуществлять реализацию товаров, выполнять работы и оказывать услуги без НДС (п. 5 ст. 173 НК РФ), исключает необходимость применения к данным правоотношениям институтов гражданского законодательства Российской Федерации, как это предусмотрено п. 1 ст. 11 НК РФ.

Очевидно, что правовые последствия могут иметь именно нормативные дефиниции, а не созданные (применяемые) частными субъектами в собственных целях. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 октября 2013 г. N 6480/13 разъяснено, что введение обществом в свою договорную практику понятия "дебаланс" не может влиять на налогообложение, поскольку такое понятие налоговому законодательству неизвестно, а НК РФ не связывает с ним наступление каких-либо правовых последствий. Сходный подход имеет место и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 12 ноября 2013 г. N 8090/13, в котором отмечается, что гл. 26 НК РФ не предусматривает возможность изменения налоговых обязательств в зависимости от наличия или отсутствия "невязки металлургического баланса".

Более того, законодатель в разные периоды времени в принципе может устанавливать различные правила относительно использования в налоговом праве терминов (дефиниций, правовых конструкций) из иных отраслей права. Так, с 1 января 1999 г., исходя из п. 1 ст. 8, п. 2 ст. 11, ст. 19 НК РФ, филиалы российских юридических лиц не являются налогоплательщиками, а налог формально может уплачиваться только денежными средствами, находящимися у самого налогоплательщика на праве собственности (хозяйственного ведения, оперативного управления). Однако в 1992 - 1998 годах российское налоговое законодательство рассматривало в качестве налогоплательщиков и филиалы российских юридических лиц (например, в подп. "б" п. 1 ст. 1 Закона РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций"), а требование об уплате налога только из денежных средств, принадлежащих налогоплательщику на указанных правах, отсутствовало. Подобный порядок не был признан незаконным (неконституционным), несмотря на то, что именно на эти годы приходится значительное число "революционных" актов КС РФ. Соответственно, все зависит от того, насколько подходит соответствующий термин (дефиниция, правовая конструкция) иной отрасли права для достижения тех целей, которые преследует законодатель в налоговом праве. В принципе в налоговом праве законодатель может корректно урегулировать общественные отношения практически без привлечения терминов (дефиниций, правовых конструкций) из иных отраслей права, хотя налоговое право при этом и станет значительно более объемным за счет введения собственных дефиниций.

Впрочем, полностью исключить некоторые дефиниции и правовые конструкции гражданского права из налогового права не представляется возможным. Так, с современной точки зрения налоги могут истребоваться государством и уплачиваться налогоплательщиком только в виде денежных средств. Очевидно, что деньги в налоговом праве не могут иметь принципиальных отличий от денег как таковых. М.В. Карасева обоснованно отмечает, что цивилистический подход к деньгам как объекту финансового правоотношения объективно необходим в финансово-правовой науке, ибо правовое осмысление такого имущественного феномена, как деньги, традиционно следует цивилистической доктрине. Имущественная природа объекта финансового правоотношения может быть раскрыта только при опоре на правовую теорию имущественных отношений. Как известно, заслуга создания такой теории и ее воплощения в юридическую практику принадлежит цивилистике. На первый взгляд может показаться странным, что имущественную природу публично-правового отношения пытаются объяснить с помощью цивилистической, т.е. частноправовой доктрины. Однако в данном случае следует учитывать, что публично-правовой теории имущественных отношений до сих пор не создано, несмотря на то, что имущественные отношения регулируются конституционным, финансовым, земельным и другими отраслями публичного права. Между тем даже если бы публично-правовая теория имущественных отношений и существовала, то, различаясь в сущности с частноправовой теорией, она бы все равно использовала категориальный аппарат этой теории. Это объясняется тем, что за многие годы существования и развития цивилистической доктрины ее логика стала настолько отточенной и настолько вошла в правовую жизнь, что любой правовой анализ имущественных отношений неизбежно бы тяготел к описанию через частноправовые категории и понятия. В связи с этим начало построения публично-правовой теории имущественных отношений через финансово-правовой срез не может не базироваться на цивилистической доктрине <368>.

<368> Карасева М.В. Деньги в финансовом праве. М., 2008. С. 40.

Таким образом, стать полностью "автономным" налоговое право не сможет, да и в предположении о подобном развитии, это не принесло бы существенных положительных результатов. Указанное обстоятельство дополнительно показывает единство отечественного права и разделение его на отрасли исключительно в целях удобства изучения, совершенствования и применения.

Следует учитывать, что нормы-дефиниции принципиально отличаются тем, что их, вообще говоря, невозможно оспорить самостоятельно, вне связи с нормами - правилами поведения. Так, в ряде актов КС РФ (в т.ч. Определения от 6 июня 2002 г. N 116-О и N 120-О, от 5 июля 2002 г. N 188-О и N 189-О) разъяснено, что данное в НК РФ в том периоде времени определение "индивидуальных предпринимателей" имеет специально-терминологическое значение, а содержащиеся в п. 2 его ст. 11 нормы-дефиниции предназначены для применения исключительно в целях налогообложения. Самостоятельного же регулятивного значения - как норма прямого действия - абз. 4 п. 2 ст. 11 НК РФ не имеет и не может нарушать прав и свобод заявителяницы;

- **определятельно-установочные нормы.** Согласно ст. 2 НК РФ законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения;

- **нормы - правила поведения (основной массив).** В соответствии с подп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению НДС реализация на территории Российской Федерации услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности. Как следует из ст. 344 НК РФ, сумма НДС, подлежащая уплате по итогу налогового периода, уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

А.В. Демин упоминает и более краткую классификацию: нормы-правила и специализированные нормы <369>.

<369> Демин А.В. Нормы налогового права. Красноярск, 2010. С. 151.

В рамках иных известных классификаций выделяются нормы общие и специальные; нормы, действующие на всей территории России (субъекта федерации, муниципального образования), а также нормы, действующие только на части рассматриваемой территории; нормы перспективного действия, а также нормы с обратной силой и т.д.

Под **источником права** традиционно понимается исходящая от государства или признанная им форма выражения и закрепления норм права. Обычно выделяются такие источники права, как правовой обычай, судебный прецедент, нормативный правовой акт, договор нормативного содержания, правовая

доктрина, религиозные тексты. В России в сфере налогообложения в качестве источников права используются нормативный правовой акт (в основном) и договор нормативного содержания. Кроме того, уже признаны в качестве источников права некоторые акты и разъяснения высших судебных органов.

Исходя из Постановления Государственной Думы от 11 ноября 1996 г. N 781-II ГД "Об обращении в Конституционный Суд Российской Федерации" в действующем законодательстве пока отсутствует определение понятия "нормативный правовой акт". Вместе с тем в юридической доктрине принято исходить из того, что нормативный правовой акт - это письменный официальный документ, принятый (изданный) в определенной форме правотворческим органом в пределах его компетенции и направленный на установление, изменение или отмену правовых норм. В свою очередь, под правовой нормой принято понимать общеобязательное государственное предписание постоянного или временного характера, рассчитанное на многократное применение.

В п. 9 Постановления Пленума ВС РФ от 29 ноября 2007 г. N 48 "О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части" разъяснено, что существенными признаками, характеризующими нормативный правовой акт, являются: издание его в установленном порядке уполномоченным органом государственной власти, органом местного самоуправления или должностным лицом, наличие в нем правовых норм (правил поведения), обязательных для неопределенного круга лиц, рассчитанных на неоднократное применение, направленных на урегулирование общественных отношений либо на изменение или прекращение существующих правоотношений. Сходная позиция изложена, например, в решениях ВАС РФ от 13 февраля 2003 г. N 10462/02 и от 26 января 2005 г. N 16141/04, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 марта 2008 г. N 9504/07.

Как следует из п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 58, по правилам гл. 23 АПК РФ рассматриваются дела об оспаривании актов, принятых органом государственной власти, органом местного самоуправления, иным органом, должностным лицом, содержание которых составляют правовые нормы (правила поведения), рассчитанные на неоднократное применение и влекущие юридические последствия для неопределенного круга лиц, либо нормы, которыми вводятся в действие, изменяются или отменяются действующие правовые нормы. Положения нормативного характера могут быть включены в утвержденные нормативным правовым актом приложения.

К договорам нормативного содержания относятся в том числе международные договоры, но не исключаются, например, договоры между Россией и ее субъектами. Так, в соответствии с Соглашением между Правительствами Российской Федерации и Республики Татарстан от 15 февраля 1994 г. "О бюджетных взаимоотношениях между Российской Федерацией и Республикой Татарстан" в бюджете Татарстана оставались акцизы на спирт, водку и ликероводочные изделия, акцизы на нефть и газ, плата за землю, доходы от приватизации, специальный налог для финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства. Данное Соглашение было заключено на пять лет. Соответственно, получателем ряда федеральных налогов в полном объеме являлось публично-правовое образование - Республика Татарстан. Кроме того, теоретически могут существовать и иные внутригосударственные договоры нормативного содержания (например, между субъектами РФ). По мнению О.А. Борзуновой, внутригосударственные договоры на сегодняшний день не получили достаточного распространения. Но это не исключает их из источников налогового права <370>.

<370> Борзунова О.А. Теория и практика кодификации в налоговом праве. М., 2009. С. 83.

В качестве одной из причин нераспространенности таких внутригосударственных договоров, как представляется, можно назвать существенно ограниченные федеральными законами полномочия органов региональной (местной) власти по регулированию налоговых правоотношений. По этой, а также и по иным причинам, анализируемым в литературе <371>, формально федеративная налоговая система современной России может быть охарактеризована как близкая к унитарной. На этом фоне заключение "горизонтальных" соглашений между органами региональной (местной) власти, во-первых, крайне редко будет иметь экономический смысл для их сторон, а во-вторых, может быть подвергнуто критике по основаниям отсутствия прямо предоставленного федеральным законом права на их заключение. "Вертикальные" же соглашения не актуальны для федеральной власти, поскольку в современной ситуации она является достаточно "сильной" и практически все, что представляет для нее интерес (в т.ч. объем прав на введение и регулирование региональных (местных) налогов, перераспределение налогов по бюджетам и др.) может быть легко и оперативно урегулировано федеральным законодательством по ее усмотрению.

<371> Лютова О.И. Игра в налоговый федерализм завершена? // Налоговед. 2013. N 5. С. 26 - 32.

В итоге **источник налогового права** - исходящая от государства форма выражения и закрепления норм налогового права: в основном нормативный правовой акт и договор нормативного содержания.

В принципе как единичный пример существования правового обычая в отечественном налоговом праве можно привести Постановление Президиума ВАС РФ от 26 июня 2012 г. N 1784/12. Суд признал право налогоплательщика на вычеты по НДС на основании сводного счета-фактуры, то есть документа, не указанного в НК РФ. Поскольку такое поведение налогоплательщика не было основано на НК РФ, но представляло собой относительно единообразную практику (что, в частности, подтверждается упомянутым в данном судебном акте письме Минфина РФ от 18 октября 2011 г. N 03-07-10/15), Суд фактически легитимизировал правовой обычай.

В Налоговом кодексе термин "налоговое законодательство" не применяется, но используются термины "законодательство о налогах и сборах" (ст. 1 НК РФ), "законодательство о налогах", "законодательство о сборах" (например, в ст. 5 НК РФ). Тем не менее термин "налоговое законодательство" является общеупотребительным и применяется в иных нормативных правовых актах (например, в п. 1 Соглашения от 28 июля 1995 г. между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь "О сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства").

Под **налоговым законодательством** понимается система источников права, регулирующих общественные отношения по уплате налогов и сборов, а также связанные с ними отношения.

Состав и система налогового законодательства следуют из Конституции РФ и из статей 1, 4, 7 и 12 НК РФ. Нормы НК РФ сформулированы с учетом правовой позиции КС РФ, выраженной в Постановлении от 11 ноября 1997 г. N 16-П: конституционное требование об установлении налогов и сборов только и исключительно в законодательном порядке представляет собой один из принципов правового демократического государства и имеет своей целью гарантировать, в частности, права и законные интересы налогоплательщиков от произвола и несанкционированного вмешательства исполнительной власти. Только закон в силу его определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им налоговой повинности. Если существенные элементы налога или сбора устанавливаются исполнительной властью, то принцип определенности налоговых обязательств подвергается угрозе, поскольку эти обязательства могут быть изменены в худшую для налогоплательщика сторону в упрощенном порядке.

Система налогового законодательства может быть представлена в порядке убывания юридической силы источников. Как полагает А. Шайо, иерархия источников права отражает иерархию государственных органов <372>. Также следует отметить позицию В.А. Толстика: именно степень непосредственности выражения воли народа предполагает, что акты, принимаемые представительными органами, должны иметь приоритет перед актами, принимаемыми исполнительными органами соответствующего уровня <373>.

<372> Шайо А. Самоограничение власти (краткий курс конституционализма) / Пер. с венг. М., 2001. С. 209.

<373> Толстик В.А. Иерархия источников российского права. Н. Новгород, 2002. С. 47.

Конституция РФ. Нормы, прямо регламентирующие налогообложение, представлены в Конституции РФ достаточно скромно. По всей видимости, это связано с тем, что современная Конституция не может не нести на себе некоторых "отпечатков" предшествовавших отечественных конституций. При этом, по мнению Т.Н. Затулиной, советские конституции мало внимания уделяли положениям, относящимся к сфере налоговых, что объясняется социалистической системой хозяйствования. "Социалистические" конституции обычно не указывали среди основных обязанностей граждан обязанность уплаты налогов <374>. Указанные особенности Конституции РФ, следует полагать, предопределили мнение А.В. Демина о том, что вряд ли следует считать Конституцию РФ непосредственным источником налогового права, а точнее элементом системы налогового законодательства. В лучшем случае речь может идти о признании ее источником налогового права в широком смысле, но только в том смысле, в каком этот основополагающий акт учредительного характера выступает источником любой отрасли права <375>. Однако представляет интерес и следующая позиция: конституции по общему правилу ограничиваются требованиями неретроактивности и законоустановленности налогов <376>.

<374> Затулина Т.Н. Историко-правовые аспекты конституционной обязанности субъектов налоговых отношений // Финансовое право. 2007. N 9.

<375> Демин А.В. Законодательство о налогах и сборах: понятие, состав, проблемы // Финансовое право. 2007. N 7.

<376> Конституционная экономика / Отв. ред. Г.А. Гаджиев. М., 2010. С. 119.

Тем не менее в качестве примера "налоговых" норм Конституции РФ можно привести ч. 3 ст. 75: система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом. По этой причине НК РФ - федеральный, а не федеральный конституционный закон.

Несмотря на высшую юридическую силу Конституции России, нельзя забывать, что Конституция любого государства, исходя из позиции Л. Фридмана, является всего лишь словами и фразами на бумаге. В Конституции нет ничего магического: важно отношение общества к Конституции; образцы поведения; институты, взращенные вокруг Конституции <377>. Еще Р.ф. Иеринг считал, что решающим моментом при оценке права является не абстрактное содержание законов, не справедливость на бумаге и нравственность на словах, а то, как это право объективируется в жизни, энергия, с которой все признанное необходимым исполняется и проводится в действительности <378>. Современные авторы также отмечают, что декларирование тех или иных ценностей в Конституции РФ не является достаточным условием для их реализации на практике <379>. С точки зрения А.А. Тилле, закон - это только написанные на бумаге слова. Государственная власть делает его живым, меняет его содержание путем его применения и истолкования <380>. По мнению А. Шайо, силу и актуальное значение придают Конституции ее постоянное применение и судебная практика <381>. С.Г. Пепеляев полагает, что и сам текст Конституции РФ, и его толкование Конституционным Судом РФ или учеными всего лишь плоды человеческого творчества. Они становятся легитимными не только из-за прохождения предписанных законотворческих или судебных процедур. Их должно "утвердить" профессиональное сообщество: одобрить, положительно оценить, принять для осознанного добровольного применения <382>.

<377> Фридман Л. Введение в американское право / Пер. с англ. М., 1993. С. 129.

<378> Иеринг Р.ф. Юридическая техника // Избранные труды: В 2 т. СПб., 2006. Т. II. С. 328.

<379> Конституционная экономика / Отв. ред. Г.А. Гаджиев. М., 2010. С. 32.

<380> Тилле А.А. Занимательная юриспруденция. М., 2000. С. 73, 74.

<381> Шайо А. Самоограничение власти (краткий курс конституционализма) / Пер. с венг. М., 2001. С. 52.

<382> Пепеляев С.Г. Предисловие к сборнику "Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2007 г.". М., 2009. С. I.

С учетом изложенных особенностей, прямое применение Конституции РФ возможно не всегда, в силу того, что закрепленные в ней нормы могут иметь достаточно общий характер. Так, общеизвестна ст. 57: каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. В этом плане справедливо мнение Е.В. Порохова: сам по себе факт конституционно-правового закрепления обязанности уплачивать налоги не означает возникновение этой обязанности у каждого с момента ее закрепления в Конституции <383>. Действительно, непосредственно в Конституции РФ не урегулирован ни один конкретный налог. Но является достаточно стандартной ситуация, когда обе стороны налогового спора в суде одновременно ссылаются на ст. 57 Конституции РФ (при этом каждая спорящая сторона полагает, что данная норма подтверждает именно ее позицию). Представляет интерес и подход Э.Х. Леви: писанная Конституция и должна быть неопределенной в своих общих выражениях <384>.

<383> Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебн. пособие. Алматы, 2001. С. 95.

<384> Леви Э.Х. Введение в правовое мышление. М., 1995. С. 70.

А. Шайо обоснованно полагает, что сравнительно легко толкуются конституционные запреты; действие запретов является прямым, т.е. распоряжение, принятое вопреки предписаниям, нужно оставить без внимания при условии, что в данной конституционной системе существует судебный контроль <385>. С этой точки зрения обычно не вызывает существенных проблем применение в налоговых правоотношениях, например, ч. 3 ст. 15 Конституции РФ (любые нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, не могут применяться, если они не опубликованы официально для всеобщего сведения); ч. 1 ст. 54 Конституции РФ (закон, устанавливающий или отягчающий ответственность, обратной силы не имеет); ст. 57 Конституции РФ (законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют). Следует, однако, учесть, что приведенные нормы сформулированы непосредственно в виде запрета. Но по правилам логики значительное число норм может быть сведено к "простым" запретам, легко применимым на практике. Например, в силу ч. 1 ст. 51 Конституции РФ никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников, круг которых определяется федеральным законом. В ряде актов КС РФ (в т.ч. Постановления от 20 февраля 1996 г. Н

5-П, от 29 июня 2004 г. N 13-П; Определение от 6 марта 2003 г. N 108-О) указанное положение рассматривалось, как запрет допроса лиц, обладающих свидетельским иммунитетом; как недопустимость любой формы принуждения к свидетельству против самого себя или своих близких.

<385> Шайо А. Самоограничение власти (краткий курс конституционализма) / Пер. с венг. М., 2001. С. 52, 53.

Еще один случай "простого" применения высшего нормативного акта: Р.ф. Иеринг отмечал, что применение всех законов, содержащих определенное число (например, о ступенях возраста, давности, большом дарении, большой краже) весьма легко <386>. Соответственно, не может быть затруднений с применением, например, ст. 60 Конституции РФ (гражданин Российской Федерации может самостоятельно осуществлять в полном объеме свои права и обязанности с 18 лет); ст. 119 Конституции РФ (судьями могут быть граждане Российской Федерации, достигшие 25 лет, имеющие высшее юридическое образование и стаж работы по юридической профессии не менее пяти лет). В п. 2 "а" Постановления Пленума ВС РФ от 31 октября 1995 г. N 8 "О некоторых вопросах применения судами Конституции Российской Федерации при осуществлении правосудия" разъяснено, что суд, разрешая дело, применяет непосредственно Конституцию, в частности, когда закрепленные нормой Конституции положения, исходя из ее смысла, не требуют дополнительной регламентации и не содержат указания на возможность ее применения при условии принятия федерального закона, регулирующего права, свободы, обязанности человека и гражданина и другие положения.

<386> Иеринг Р.ф. Юридическая техника // Избранные труды: В 2 т. СПб., 2006. Т. II. С. 333.

Следует также учитывать, что имеет место фактически введенное КС РФ ограничение на прямое применение судами Конституции РФ: в Постановлении от 16 июня 1998 г. N 19-П разъяснено, что суд общей юрисдикции или арбитражный суд, придя к выводу о несоответствии Конституции РФ федерального закона или закона субъекта Российской Федерации, не вправе применить его в конкретном деле и обязан обратиться в КС РФ с запросом о проверке конституционности этого закона. Тем не менее, представляется, что к вышеуказанным "простым" случаям применения Конституции РФ данное ограничение не относится.

Международные договоры Российской Федерации. Обычно в таких договорах согласовываются коллизионные нормы, позволяющие избежать двойного налогообложения и предотвращать уклонение от уплаты налогов. Например, Федеральным законом от 6 декабря 2003 г. N 156-ФЗ "О ратификации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Австралии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы" было ратифицировано соответствующее Соглашение, заключенное 7 сентября 2000 г. в г. Канберре. Следует отметить, что в подобных международных договорах могут иметь место нормы, особым образом регламентирующие, например, состав расходов при исчислении налогов на прибыль или доходы (Конвенция между Правительством РФ и Правительством Французской Республики от 26 ноября 1996 г. "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество", ратифицированная Федеральным законом от 8 февраля 1998 г. N 18-ФЗ). Другой пример - в ст. 183 Конвенции ООН по морскому праву от 10 декабря 1982 г. предусмотрено, что государства-участники не облагают никакими налогами оклады, выплачиваемые вознаграждения или любые другие виды выплат Органа Генеральному секретарю и персоналу Органа, а также экспертам, выполняющим задания Органа, которые не являются их гражданами.

Исходя из п. 1 ст. 6 Федерального закона от 15 июля 1995 г. N 101-ФЗ "О международных договорах Российской Федерации" согласие Российской Федерации на обязательность для нее международного договора может выражаться путем: подписания договора; обмена документами, образующими договор; ратификации договора; утверждения договора; принятия договора; присоединения к договору; применения любого другого способа выражения согласия, о котором условились договаривающиеся стороны. В ст. 14 указанного Федерального закона установлено, что в соответствии с Конституцией РФ ратификация международных договоров Российской Федерации осуществляется в форме федерального закона. Однако следует учитывать, что в ст. 46 Венской конвенции о праве международных договоров 1969 г. установлено, что государство не вправе ссылаться на то обстоятельство, что его согласие на обязательность для него договора было выражено в нарушение того или иного положения его внутреннего права, касающегося компетенции заключать договоры, как на основании недействительности его согласия, если только данное нарушение не было явным и не касалось нормы его внутреннего права особо важного значения.

Типовое соглашение между Российской Федерацией и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество утверждено Постановлением Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. N 84.

Как следует из Постановления КС РФ от 25 июня 2015 г. N 16-П, соглашения об избежании двойного налогообложения призваны исключить избыточность налогового бремени для физических лиц, сфера жизненных интересов и деятельности которых связана с несколькими государствами. Такие соглашения позволяют на законном основании снижать возлагаемое на них в соответствии с национальными правилами чрезмерное налоговое бремя, не затрагивая при этом критерии налогового резидентства, установленные национальными правовыми нормами. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. N 8654/11 разъяснено, что международные договоры, в частности соглашения об избежании двойного налогообложения, применяются в случаях, когда национальное законодательство вступает в противоречие с международными правовыми актами и устанавливает иное правовое регулирование тех или иных вопросов налогообложения резидентов договаривающихся государств.

Представляет интерес то, что в указанном судебном акте ВАС РФ сделана ссылка на официальный комментарий Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения <387>. А.В. Демин приводит сведения о том, что данный комментарий, как и иные подобные документы, черпают свою фактическую нормативность не в формальных источниках, а в авторитетности принявших их субъектов, и в настоящее время иногда обозначаются, как "мягкое право" (**soft law**) <388>. С этой точки зрения представляют интерес сведения, приведенные С.Г. Пепеляевым и Е.В. Кудряшовой: методологической основой для принятия Закона РФ от 6 декабря 1991 г. N 1992-1 "О налоге на добавленную стоимость" послужила Шестая директива Совета ЕЭС от 17 мая 1977 г. N 77/388/ЕЕС; есть прецеденты толкования спорных норм российского налогового законодательства судами через анализ данного международного акта <389>.

<387> URL: <http://www.oecd.org>.

<388> Демин А.В. Феномен "мягкого права" в регламентации трансграничного налогообложения // Государство и право. 2013. N 2. С. 64.

<389> Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного налогообложения. М., 2015. С. 54.

Не следует, однако, полагать, что в международных договорах России содержатся нормы, регламентирующие особенности уплаты всех национальных налогов при осложнении ситуации "иностранном элементом". Так, исходя из сведений, приведенных Д.В. Винницким, нельзя найти ни одного примера, когда Российской Федерацией было бы заключено хотя бы одно соглашение, затрагивающее взимание в т.ч. ЕСН, налога на землю, НДС <390>.

<390> Винницкий Д.В. Налоговое право: Учебник для бакалавров. М., 2013. С. 337, 338.

Кроме того, существуют так называемые торговые договоры, предусматривающие режим наибольшего благоприятствования; договоры о дипломатических и консульских сношениях, предусматривающие освобождение от налогов дипломатических и консульских работников, и другие договоры. Здесь следует также отметить Таможенный кодекс Таможенного союза (ТК ТС - приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27 ноября 2009 г. N 17, ратифицирован Федеральным законом от 2 июня 2010 г. N 114-ФЗ). В п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 8 ноября 2013 г. N 79 "О некоторых вопросах применения таможенного законодательства" разъяснено, что будучи неотъемлемой частью международного договора, в силу ч. 4 ст. 15 Конституции РФ, ТК ТС является актом прямого действия на территории Российской Федерации, если не содержит требований по изданию внутригосударственных актов, необходимых для его применения.

Федеральные конституционные законы. Нормативные акты данной группы содержат относительно небольшой объем норм налогового права. Так, в соответствии с п. 5 ст. 6 Федерального конституционного закона "О референдуме Российской Федерации", п. 3 ст. 75 Конституции РФ на федеральный референдум не могут выноситься вопросы о системе налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и об общих принципах налогообложения и сборов в Российской Федерации. Другой пример - в ст. 36 Федерального конституционного закона от 17 декабря 1997 года N 2-ФКЗ "О Правительстве Российской Федерации" предусмотрено, что Правительство РФ дает письменные заключения на законопроекты о введении или об отмене налогов, об освобождении от их уплаты.

Представляют интерес сведения, приводимые Г.П. Толстопятенко: в европейских странах конституционные (органические) законы в силу своего назначения не имеют широкого распространения в

качестве источников налогового права. В системе данных источников ведущее место занимают законы, принятые парламентом в соответствии с обычной процедурой <391>. Поскольку в России, в силу ст. 55 Конституции РФ, ограничение права собственности в виде налогов может производиться федеральным законом (а не федеральным конституционным законом), регламентация налогов принимаемыми по усложненной процедуре федеральными конституционными законами является излишней, хотя и не исключается.

<391> Толстопятенко Т.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М., 2001. С. 105, 109.

Федеральные законы. Нормативные правовые акты данной группы содержат наибольший объем норм федерального налогового права. Сюда входят Налоговый и Бюджетный кодексы РФ и иные федеральные законы, содержащие нормы налогового права ("О несостоятельности (банкротстве)", "О соглашениях о разделе продукции", "О налоговых органах Российской Федерации", о федеральном бюджете на очередной финансовый год и др.).

Следует учесть, что ни один федеральный закон (в том числе НК РФ) по общему правилу не обладает по отношению к другому федеральному закону большей юридической силой (Определения КС РФ от 5 ноября 1999 г. N 182-О, от 3 февраля 2000 г. N 22-О и др.). Как отмечает Р. Кабрияк, кодекс в целом, может, конечно, иметь моральный, политический или общественный авторитет, эквивалентный авторитету Конституции, но в строгом юридическом смысле его нельзя считать актом конституционного уровня <392>. Конкуренция норм НК РФ и Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" была отмечена, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 декабря 2013 г. N 10481/13.

<392> Кабрияк Р. Кодификации / Пер. с фр. М., 2007. С. 166.

Однако нельзя не заметить, что идеи о приоритете кодифицированного закона периодически озвучиваются в практике высших судебных органов. В качестве примера можно привести Постановление КС РФ от 29 июня 2004 г. N 13-П и Определение КС РФ от 2 марта 2006 г. N 54-О. По мнению Суда, требование о приоритете УПК РФ в установлении порядка уголовного судопроизводства корреспондирует с максимально кодифицированным состоянием уголовного права, обеспечивая наиболее адекватную процессуальную форму его реализации как права материального.

С учетом данной правовой позиции КС РФ налоговое законодательство, как еще не находящееся в максимально кодифицированном состоянии, не может предполагать и приоритета НК РФ над иными федеральными законами. Иными словами, правовая позиция, изложенная в Определениях КС РФ от 5 ноября 1999 г. N 182-О и от 3 февраля 2000 г. N 22-О, в налоговых правоотношениях действует без каких-либо особенностей. Разрешение коллизий норм, содержащихся в кодифицированных и некодифицированных федеральных законах, регламентирующих налоговые правоотношения, производится традиционными способами: **lex posterior derogat prior** - позднейший закон отменяет закон предшествующий (если тот ему противоречит), **lex specialis derogat generali** - специальный закон отменяет (вытесняет) общий закон.

Здесь же уместно рассмотреть и следующий пример - п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 23 марта 2012 г. N 14 "Об отдельных вопросах практики разрешения споров, связанных с оспариванием банковских гарантий", в котором сделана ссылка на абз. 2 п. 2 ст. 3 ГК РФ (нормы гражданского права, содержащиеся в других законах, должны соответствовать ГК РФ). На основании данного положения (вступившего в силу 1 января 1995 г.), Суд фактически пришел к выводу, что положения Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (вступил в силу 28 ноября 1996 г., то есть позднее, в настоящее время утратил силу) противоречат ГК РФ и не могут применяться в вопросах признания сделок недействительными. Однако данная позиция ВАС РФ, как представляется, не является универсальной. Здесь, по всей видимости, Суд фактически рассмотрел, как крайне несправедливую и не подлежащую применению в гражданских правоотношениях норму Федерального закона "О бухгалтерском учете", в соответствии с которой без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению. То, что указанное Постановление Пленума ВАС РФ не следует рассматривать, как безусловное признание приоритета ГК РФ, отмечает, например, С.Л. Будылин <393>. Современный Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. "О бухгалтерском учете" подобной нормы уже не содержит.

<393> Будылин С.Л. Общий или специальный? // К вопросу о приоритете ГК над федеральными законами. URL: http://zakon.ru/Blogs/obshhij_ili_specialnyj_k_voprosu_o_prioritete_gk_nad_federalnymi_zakonami/17425.

Кроме того, и идея КС РФ о том, что нормы УПК РФ имеют приоритет над нормами иных федеральных законов, впоследствии несколько скорректирована им в Определении от 8 ноября 2005 г. N 439-О. По мнению Суда, о безусловном приоритете норм уголовно-процессуального законодательства не может идти речь и в случаях, когда в иных (помимо УПК РФ, закрепляющего общие правила уголовного судопроизводства) законодательных актах устанавливаются дополнительные гарантии прав и законных интересов отдельных категорий лиц, обусловленные в том числе их особым правовым статусом. На этом основании КС РФ фактически признал приоритетной конкретную норму Федерального закона "Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации".

В итоге вопрос о приоритете кодифицированного нормативного правового акта в России пока остается дискуссионным и разрешается в большинстве случаев путем признания отсутствия такого приоритета. Данный подход представляется разумным вследствие того, что в Конституции РФ не выделен такой вид нормативных правовых актов, как кодексы, вследствие чего логически обосновать их приоритет затруднительно.

Нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти. Число данных актов предопределяется тем, как часто соответствующие полномочия делегируются данным органам законодателем в федеральных законах. Как следует, например, из п. 4 ст. 131 НК РФ, суммы, причитающиеся свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, выплачиваются налоговым органом по выполнении ими своих обязанностей. Порядок выплаты и размеры сумм, подлежащих выплате, устанавливаются Правительством Российской Федерации и финансируются из федерального бюджета. Соответственно, принято Постановление Правительства РФ от 16 марта 1999 г. N 298 "О порядке выплаты и размерах сумм, подлежащих выплате свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, привлекаемым для участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля".

В силу п. 5 ст. 69 НК РФ требование об уплате налога направляется налогоплательщику налоговым органом, в котором налогоплательщик состоит на учете, либо налоговым органом, которым вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в соответствии со ст. 101.4 НК РФ. Форма требования утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Соответствующая форма требования об уплате налога утверждена Приказом ФНС России от 3 октября 2012 г. N ММВ-7-8/662@.

Следует отметить, что акты Президента РФ в числе источников налогового права в настоящее время фактически отсутствуют, поскольку НК РФ такие акты в данном качестве не рассматривает. При этом в силу п. 3 ст. 3 ГК РФ указы Президента РФ могут регулировать гражданские правоотношения.

В то же время продолжают действовать указы Президента РФ, принятые до вступления в силу НК РФ, которые, впрочем, актуальных норм налогового права не содержат. Например, в п. 1 Указа Президента РФ от 7 ноября 1997 г. N 1173 "О дополнительных мерах по мобилизации кассовых поступлений в федеральный бюджет" установлено следующее: Правительству РФ начиная с 1 января 1998 г. прекратить любые формы зачетов по обязательствам организаций по уплате налогов (недоимки) в федеральный бюджет. В настоящее время в силу п. 1 ст. 8 НК РФ налог должен быть уплачен только денежными средствами, вследствие чего подобные зачеты сейчас запрещены на уровне федерального закона. При этом в Указе Президента РФ от 3 августа 1999 г. N 977 "О приведении актов Президента Российской Федерации в соответствие с частью первой Налогового кодекса Российской Федерации" ряд норм данной категории нормативных актов признаны утратившими силу.

Конституции (уставы) субъектов РФ обычно содержат несущественный объем норм налогового права, как правило, дублирующих федеральные нормы. Так, в соответствии с п. 3 ч. 2 ст. 31 Устава Нижегородской области от 30 декабря 2005 г. N 219-3 законом области устанавливаются налоги и сборы, установление которых отнесено федеральным законом к ведению области, а также порядок их взимания. Следует учесть, что данное положение фактически дублирует п. 4 ст. 1 НК РФ: законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах состоит из законов субъектов Российской Федерации о налогах, принятых в соответствии с НК РФ.

С точки зрения Р.А. Шепенко: положения о налогообложении, закрепленные в основных законах субъектов РФ, являясь зеркальным повторением или адаптацией предписаний Конституции РФ и не характеризуются наличием большого количества специальных норм <394>.

<394> Шепенко Р.А. Налоговое право: конституционные нормы. М., 2006. С. 264.

Законы субъектов РФ, как правило, содержат основной объем норм регионального налогового права. К этой группе можно отнести в том числе Законы Нижегородской области от 30 сентября 2009 г. N

194-3 "О налоговой ставке при проведении азартных игр в Нижегородской области", который принят на основании гл. 29 "Налог на игорный бизнес" НК РФ; от 27 ноября 2003 г. N 109-3 "О налоге на имущество организаций", принятый на основании гл. 30 "Налог на имущество организаций" НК РФ; от 14 марта 2006 г. N 21-3 "О предоставлении льгот по налогу на прибыль организаций", принятый в силу полномочий, делегированных п. 1 ст. 284 НК РФ.

Уставы муниципальных образований обычно содержат небольшой объем норм налогового права, как правило, дублирующих федеральные нормы. Например, Устав г. Н. Новгорода от 23 ноября 2005 г. N 91 к вопросам местного значения города относит установление, изменение и отмену местных налогов (подп. 2 п. 1 ст. 8); к полномочиям городской Думы - установление, изменение и отмену местных налогов, льгот по ним в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах (подп. 21 п. 6 ст. 29). Эти положения фактически дублируют п. 5 ст. 1 НК РФ: нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах принимаются представительными органами муниципальных образований в соответствии с НК РФ.

Нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований, как правило, содержат основной объем норм местного налогового права. К этой группе можно отнести решение городской Думы г. Н. Новгорода от 19 ноября 2014 г. N 169 "О налоге на имущество физических лиц", принятое на основании гл. 32 НК РФ; Постановление городской Думы г. Н. Новгорода от 28 октября 2005 г. N 76 "О земельном налоге", принятое на основании гл. 31 НК РФ.

Нормативные правовые акты региональных и местных органов исполнительной власти редко применяются для регулирования налоговых правоотношений, поскольку соответствующие полномочия почти никогда данным органам не делегируются. В качестве примера можно привести Постановление Правительства Нижегородской области от 12 марта 2010 г. N 134 "О порядке и условиях проведения реструктуризации кредиторской задолженности организаций оборонно-промышленного комплекса - исполнителей государственного оборонного заказа, осуществляющих деятельность на территории Нижегородской области и включенных в перечень стратегических организаций, по налогам, сборам, начисленным пеням и штрафам перед областным бюджетом и списания этих пеней и штрафов" (принято на основании ч. 13 ст. 5 Федерального закона "О федеральном бюджете на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов" и ст. 7.1 Закона Нижегородской области "Об областном бюджете на 2010 год").

В отношении дублирования федеральных норм на региональном (местном) уровне очевидно, что такое дублирование практически не дает положительных результатов, его отсутствие сделало бы законодательство субъектов федерации (муниципальных образований) более компактным и удобным в применении. Остается только предположить, что "копирование" федеральных норм в региональные (местные) нормативные правовые акты, скорее всего, производится только для придания им объема как некоторого признака значимости и результативности региональной (местной) нормотворческой деятельности. В п. 18 Постановления Пленума ВС РФ от 29 ноября 2007 г. N 48 "О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части" судам разъяснено: разрешая вопрос о соблюдении органом или должностным лицом компетенции при издании оспариваемого нормативного правового акта, следует учитывать, что воспроизведение в этом акте положений нормативного правового акта, имеющего большую юридическую силу, само по себе не свидетельствует о незаконности оспариваемого акта.

Не исключены акты, на основании которых органы региональной (местной) власти, фактически не имея соответствующих принудительных полномочий, пытаются воздействовать на налогоплательщиков, имеющих задолженность в региональный (местный) бюджет. Так, интересно Постановление администрации г. Н. Новгорода от 22 июля 2013 г. N 2708 "О комиссии по обеспечению полноты поступления налоговых платежей в бюджет города Нижнего Новгорода", в силу п. 3.2 приложения N 2 к которому по итогам рассмотрения вопросов, относящихся к компетенции Комиссии, может быть принято решение об уплате налогоплательщиком задолженности по налогам и сборам в установленные комиссией сроки; причем это решение, как это ни странно, носит рекомендательный характер. Расценить в качестве нормы права данное положение затруднительно.

Делегирование региональным (местным) органам исполнительной власти права на принятие соответствующих нормативных правовых актов иногда производится для более полного учета местных условий. Так, в силу подп. 32 п. 1 ст. 264 НК РФ при исчислении налога на прибыль организаций к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на содержание вахтовых и временных поселков. Указанные расходы для целей налогообложения признаются в пределах нормативов на содержание аналогичных объектов и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту деятельности налогоплательщика.

В плане иерархии источников налогового права следует отметить мнение Н.П. Кучерявенко: дифференциация юридической силы норм не касается обязательности их применения, не закрепляет разную степень их обязательности. И нормы законов, и нормы подзаконных актов обязательны для

исполнения <395>. Данный подход подтверждается, в частности, тем, что за неуплату любого налога (федерального, регионального, местного) предусмотрены одни и те же санкции (в т.ч. пени - ст. 75 НК РФ, штрафы - ст. 122 НК РФ); а порядок взыскания налога (ст. ст. 46 - 48 НК РФ) также не предусматривает различий по видам налогов.

<395> Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Харьков, 2004. Т. II: Введение в теорию налогового права. С. 193.

В качестве особого источника налогового права, имеющего приоритет над национальным налоговым законодательством, можно отметить некоторые соглашения о разделе продукции (СРП), особый статус которых установлен в п. 15 ст. 346.35 НК РФ: при выполнении соглашений, заключенных до вступления в силу Федерального закона от 30 декабря 1995 г. N 225-ФЗ "О соглашениях о разделе продукции", применяются условия освобождения от уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей, а также порядок исчисления, уплаты и возврата (возмещения) уплачиваемых налогов, сборов и иных обязательных платежей, которые предусмотрены указанными соглашениями. В случае несоответствия положений НК РФ и (или) иных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, актов законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, нормативных правовых актов представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах условиям указанных соглашений применяются условия таких соглашений.

Наличие **кодифицированного федерального закона - НК РФ** - предопределяет необходимость оценки данного явления.

Р.ф. Иеринг считал, что средство к достижению легкости субъективного усвоения права заключается в количественном и качественном упрощении права; при этом количественное упрощение права имеет своей задачей уменьшение массы материала без вреда для получаемого из него результата <396>. Р. Кабриак предлагает определить понятие кодекса как совокупности разрозненных правовых норм, приведенных в форму единого целого. Кроме того, он отмечает, что всякая кодификация представляет собой юридико-технический ответ на потребность правовой определенности, порожденную кризисом источников права, связанным с их беспорядочным разрастанием, с трудностями постижения устных или разрозненных правовых норм, со стремительной законодательной инфляцией. Эта потребность в правовой определенности в конкретном плане выражается в поиске путей рационализации права, наиболее разработанной формой которой является кодификация <397>. Русский философ и правовед Е.Н. Трубецкой полагал, что кодификация строит все законодательство на однородных началах, заботится о единстве и цельности его. Кодификатор не ограничивается собранием действующих законов, а из целой массы существующих законов он должен сделать выбор и отбросить все, что противоречит основаниям его системы. При кодификации приходится, с одной стороны, отбросить часть старых норм, с другой - создать целый ряд новых <398>. По мнению О.А. Борзуновой, в результате кодификации нормативно-правовые предписания выражаются в концентрированном виде, объем законодательства, подлежащий изучению субъектами правоотношений, уменьшается <399>.

<396> Иеринг Р.ф. Юридическая техника // Избранные труды: В 2 т. СПб., 2006. Т. II. С. 334.

<397> Кабриак Р. Кодификации / Пер. с фр. М., 2007. С. 108, 114.

<398> Трубецкой Е.Н. Труды по философии права. СПб., 2001. С. 360.

<399> Борзунова О.А. Теория и практика кодификации в налоговом праве. М., 2009. С. 34.

Положительные стороны кодификации описаны в Постановлении КС РФ от 29 июня 2004 г. N 13-П применительно к уголовно-процессуальному законодательству. Как полагает Суд, УПК РФ, как систематизированный свод правовых норм, во взаимосвязи и содержательном единстве регулирующих уголовное судопроизводство в целом и отдельные его части, этапы, стадии, институты - с учетом их общих свойств, специфических черт и проявлений - призван обеспечить единообразие и согласованность нормативно-правовых установлений и складывающейся на их основе правоприменительной практики, чем и обуславливается закрепление приоритета УПК РФ в качестве закона, регулирующего производство по уголовным делам. Такие установления, не нарушая прерогатив федерального законодателя вносить изменения и дополнения в действующее уголовно-процессуальное законодательство, в то же время облегчают работу правоприменителя, поскольку законодательство становится обзримым и тем самым в правоприменении существенно снижаются риски искажения аутентичной воли законодателя.

Но одной из очевидных проблем в создании конкретной кодификации является необходимость решения непростого вопроса о критериях, по которым нормы права будут объединяться в один нормативный правовой акт. Например, в нашей стране определенное время действовал Кодекс о льготах для военнослужащих и военнообязанных Рабоче-крестьянской Красной армии и их семей (утв. ЦИК СССР,

СНК СССР 23 апреля 1930 г.), где в т.ч. были урегулированы льготы по налогам и сборам (раздел IV) и по государственному страхованию (раздел V). Да, для целей сведения воедино всех прав и обязанностей лиц указанных категорий такой документ, безусловно, удобен, и, с учетом их высокого статуса, вполне соответствовал своему времени. С другой стороны, если разграничивать отрасли права по традиционно принятым в нашей стране критериям, то подобный кодекс в настоящее время, скорее всего, не будет принят. Сходные проблемы есть и в НК РФ. Например, М.Ю. Орлов полагает, что общественные отношения по установлению (введению) налогов упомянуты законодателем в ст. 2 НК РФ не вполне обоснованно. Вопросы установления и введения налогов должны больше интересовать специалистов по государственному и муниципальному праву, поскольку так или иначе эти вопросы сводятся к особой процедуре принятия налоговых нормативных правовых актов теми или иными органами власти <400>. Другая дилемма: можно аргументированно обосновывать как то, что особенности исполнительного производства по принудительному взысканию налогов должны быть урегулированы в НК РФ (как, собственно, и сделано в ст. ст. 46 - 48 НК РФ), так и то, что данные нормы должны быть включены в качестве специальных в Закон об исполнительном производстве.

<400> Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учебн. пособие. М., 2009. С. 37.

Сама по себе российская кодификация налогового законодательства имеет в основном положительные стороны: наличие единого структурированного нормативного акта прямого действия - НК РФ, восприятие законодателем в данном акте важнейших правовых позиций высших судебных органов.

Кодификации условно можно подразделить на кодификации-компиляции, не сопровождаемые внесением в действующее право необходимых изменений, а также на кодификации-модификации, радикально реформирующие существо предшествующего ей права <401>. НК РФ можно охарактеризовать как кодификацию-компиляцию с элементами модификации (которая, впрочем, продолжается и в настоящее время). Как правило, постоянное совершенствование НК РФ отвечает современным реалиям.

<401> Кабрияк Р. Кодификации / Пер. с фр. М., 2007. С. 127, 147.

Иногда законодатель вносит изменения, реализуя какую-либо современную задачу. Так, в силу п. 3 ст. 143 НК РФ (введен с 1 октября 2013 г.) налогоплательщиками НДС не признаются FIFA (Federation Internationale de Football Association) дочерние организации FIFA, указанные в Федеральном законе "О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации".

В редких случаях изменения НК РФ являются реакцией на новые правовые позиции высших судебных органов. Например, после принятия Постановления Президиума ВАС РФ от 24 января 2006 г. N 10353/05, истолковавшего положения НК РФ как предусматривающие достаточно ограниченный (60-дневный) срок на принятие налоговым органом постановления о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика, законодатель с 1 января 2007 г. прямо установил в п. 1 ст. 47 НК РФ этот срок как один год. Изменения могут быть продиктованы и практикой ЕСПЧ. Так, новая редакция п. 2 ст. 169 НК РФ, применяемая с 1 января 2010 г. и снизившая требования к оформлению счетов-фактур по НДС, как представляется, стала реакцией на Постановление ЕСПЧ от 22 января 2009 г. по делу "Булвес" АД против Болгарии".

Однако НК РФ пока не свободен от недостатков. В их числе можно отметить неточность некоторых ключевых понятий. Например, термин "доход", попытка определения которого сделана в ст. 41 НК РФ, сложно признать однозначно определенным, поскольку он сводится к другому юридически неопределенному термину "экономическая выгода". Кроме того, имеет место несогласованность различных положений НК РФ. Так, в силу ст. 24 НК РФ налоговый агент обязан удерживать налоги из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять их в бюджетную систему Российской Федерации; а исходя из п. 1 ст. 226 НК РФ налоговый агент обязан удержать у налогоплательщика и уплатить сумму НДФЛ. Очевидно, что перечисление удержанного налога и уплата налога - разные действия обязанного лица.

Также следует отметить некоторые технические недостатки НК РФ. Среди них - не вполне понятное распределение норм, устанавливающих налоговые санкции, по двум главам - 16 "Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение" и 18 "Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение". При этом находящаяся "посередине" гл. 17 НК РФ регламентирует издержки, связанные с осуществлением налогового контроля, то есть с санкциями вообще не связана. Другой пример - в ст. ст. 12 - 15, 18 НК РФ

относительно последовательно перечисляются федеральные налоги и сборы, региональные и местные налоги, а также специальные налоговые режимы. Часть вторая НК РФ имеет иную структуру. После федеральных налогов и сборов идут специальные налоговые режимы, и только потом - региональные и местные налоги. С той точки зрения, что специальные налоговые режимы формально представляют собой разновидность федеральных налогов (п. 7 ст. 12 НК РФ), структура части второй НК РФ оправдана. Однако практически все современные учебники по налоговому праву, учитывая специфические особенности специальных налоговых режимов (в основном - освобождение от ряда федеральных, региональных и местных налогов), отводят им последнюю главу (параграф) особенной части налогового права, то есть составлены по структуре, следующей из ст. ст. 12 - 15, 18 НК РФ. Среди относительных недостатков НК РФ можно отметить и тяжело воспринимаемую нумерацию некоторых глав и статей (в т.ч. главы 25.1 - 25.3 "вклинены" между главами 25 и 26; а главы 26.1 - 26.5 размещены между главами 26 и 27 (уже утратившей силу), вследствие чего имеют место статьи с 333.1 по 333.41 и с 346.1 по 346.53 соответственно). Данная особенность объясняется просто - первоначальный проект НК РФ, по всей видимости, был написан с расчетом на его относительную стабильность, вследствие чего и была применена привычная последовательная нумерация статей. Однако постоянные изменения потребовали "перекраивания" существующей структуры и введения новых положений. Кроме того, очевидно, что разные положения НК РФ создавались в разное время, разными специалистами. Можно предположить, что КоАП РФ, наоборот, был создан с расчетом на периодические изменения, чем и объясняется примененная в нем нумерация статей. Но и это не "спасает" структуру КоАП РФ - сейчас в нем есть, например, статьи 14.1.1-1, 19.7.5-2. Тем не менее технические недостатки НК РФ не являются фатальными - специалисты по налоговому праву, вынужденно потратив время на привыкание к его структуре и содержанию, впоследствии достаточно профессионально применяют его нормы.

Исправление очевидной технической ошибки, например, недавно произведено Федеральным законом от 5 мая 2014 г. N 109-ФЗ: в п. 2 ст. 296 НК РФ слова "кроме доходов" заменены словами "кроме расходов". Соответственно, как это ни печально, явная ошибка исправлена через 13 лет. Тем не менее сведений о том, что кто-то из практических специалистов до внесения изменений воспринимал данное положение буквально, не имеется. В справочно-правовых системах в качестве комментария к пункту всегда было указано, что в официальном тексте документа, видимо, допущена опечатка. Указанное обстоятельство показывает, что единообразное понимание налогоплательщиками и налоговыми органами правовых конструкций современных налогов, а также владение основными приемами толкования позволяет изначально избегать конфликтов и грамотно применять нормативные акты даже при наличии в них технических ошибок.

Представляет интерес то, что в юридической литературе можно встретить различные мнения относительно причин недостатков НК РФ, в том числе и по сути противоположные. Так, Н.Н. Косаренко настаивает на том, что анализ принятых в последнее время нормативных актов, регулирующих налоговые правоотношения, позволяет сделать вывод о том, что их разработку осуществляли, прежде всего, представители юридической науки, а мнение ученых-экономистов, занимающихся исследованием проблем регулирования налоговых отношений, не было должным образом учтено либо не принималось во внимание вовсе <402>. В то же время Г.В. Петрова полагает, что основные институты налогового законодательства имеют существенные расхождения между собой, отличаются преобладанием экономических положений над юридическими <403>. Впрочем, в данной полемике можно еще раз убедиться в многополярной природе налога - в основном правового и экономического явления. Но, как справедливо отмечает С.В. Запольский, принятие НК РФ - при всех его недостатках и недоработках - нельзя не расценить как громадный шаг из царства необходимости в царство юридической свободы <404>. Того же подхода придерживается и А.В. Демин: кодификацию налогового законодательства можно назвать самым значительным событием в истории отечественного налогообложения, определившим вектор его развития на годы вперед <405>. Следует отметить содержательную работу О.А. Борзуновой по теории и практике кодификации в отечественном налоговом праве <406>.

<402> Косаренко Н.Н. Налоговое право: Курс лекций. М., 2010. С. 79.

<403> Петрова Г.В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования: Дис. ... докт. юрид. наук. М., 2003. С. 100.

<404> Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. М., 2008. С. 13, 68.

<405> Демин А.В. Нормы налогового права. Красноярск, 2010. С. 393.

<406> Борзунова О.А. Теория и практика кодификации в налоговом праве. М., 2009.

Кроме того, нельзя не учитывать, что параллельно с НК РФ действуют нормативные правовые акты, регламентирующие уплату публичных платежей, не указанных в ст. ст. 13 - 15, 18 НК РФ, но

соответствующих нормативным определениям налога или сбора. В качестве примеров можно привести страховые взносы, урегулированные Федеральным законом от 4 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах..."; плату за предоставление сведений, содержащихся ЕГРЮЛ, уплачиваемую на основании п. 1 ст. 7 Федерального закона от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" и Постановления Правительства РФ от 19 мая 2014 г. N 462 "О размере платы...". Законодатель по различным соображениям сознательно не включает данные платежи в НК РФ.

Р. Кабрияком предлагается термин "декодификация" - резкий рост числа новых нормативных правовых актов, регулирующих соответствующую сферу вне структуры кодекса <407>. С этой точки зрения можно утверждать, что сейчас уже фактически имеет место декодификация российского налогового законодательства. Если до недавнего времени число платежей, соответствующих нормативному (судебному) определению налога, было относительно небольшим (в основном они были представлены "зарплатными" страховыми взносами), то с началом активного внедрения в отечественную правовую систему парафискальных платежей (с 2010 года - "авторские" отчисления, с 2012 года - утилизационный сбор на автомобили и т.д.) процесс декодификации пошел полным ходом. Например, С.Г. Пепеляев солидарен с тем, что установление парафискальных платежей актами неналогового законодательства приводит к декодификации НК РФ. Если в конце 1990-х - начале 2000 гг. России удалось кодифицировать налоговое законодательство, то сейчас происходит обратный процесс декодификации <408>. Следует только отметить, что декодификация идет полным ходом на федеральном уровне и практически не ставится под сомнение высшими надзорными и судебными органами. На региональном же и местном уровне, наоборот, "налоготворчество", прямо не разрешенное НК РФ, обычно жестко пресекается федеральными структурами. Однако региональные (местные) органы власти любыми средствами пытаются получить ликвидное имущество в свое распоряжение, в т.ч. и через заключение так называемых "инвестиционных" контрактов с застройщиками <409>.

<407> Кабрияк Р. Кодификации / Пер. с фр. М., 2007. С. 184.

<408> О системе парафискальных платежей // Налоговед. 2013. N 7. С. 8.

<409> Зарипов В.М. Что-то, что мы давно и хорошо знаем // Налоговед. 2014. N 8. С. 33 - 39; Щекин Д.М. Строительный сбор, или К вопросу о компенсациях публичным субъектам при строительстве // Очерки налогово-правовой науки современности. Москва - Харьков, 2013. С. 643, 644.

Федеральная декодификация имеет место на фоне заверений, содержащихся в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов (одобрено Правительством РФ 30 мая 2013 г.): внесение существенных изменений в структуру налоговой системы, а также введение новых налогов в среднесрочном периоде не предполагается.

По всей видимости, реализация данных заверений пойдет уже проверенным путем - через установление новых федеральных публичных платежей вне НК РФ и с их обозначением без использования неудобного термина "налог". Интересно то, что данная проблема в сходном виде существует и в США: по сведениям, приведенным М. Ларо, стремясь избежать жестких процедурных ограничений, установленных в законодательном процессе при введении новых налогов, а также политически непопулярного слова "налог", политики называют платежи "платой", а не налогом <410>. Подобные проблемы есть и в Швеции. Так, Р. Польссон приводит сведения о том, что исходя из теоретически установленных критериев налоги и сборы отличаются друг от друга тем, что уплата сбора предполагает возникновение права на встречное предоставление. В шведском законодательстве в этом отношении не всегда обеспечивается точность используемой терминологии. Некоторые платежи именуются сборами, хотя с правовой точки зрения их, безусловно, следует рассматривать как налоги <411>.

<410> Ларо М. Разграничение налогов и платы за публичные услуги // Налоговед. 2013. N 5. С. 68.

<411> Польссон Р. Шведское налоговое право. Екб., 2006. С. 47.

Следует отметить, что рассматриваемая часть проблемы касается только налогов - применительно к сборам число платежей, соответствующих нормативному определению п. 2 ст. 8 НК РФ и регулируемых отдельными нормативными актами, было существенным ранее и продолжает уверенно возрастать сейчас, в основном через введение платных монопольных государственных услуг. В связи с изложенным вполне возможно поставить вопрос о том, что кодификация законодательства о сборах теперь вообще нереальна, вследствие чего более разумным являлся бы отказ от этой идеи и полное исключение норм о сборах из НК РФ. Однако этого, скорее всего, не произойдет, поскольку наличие таких норм позволяет государству через манипулирование понятиями устанавливать новые налоги под видом сборов, в т.ч. и в НК РФ. Так,

торговый сбор, регламентируемый в гл. 33 НК РФ, фактически является налогом, что признается специалистами <412>. Такой подход, в частности, позволяет государству утверждать, что налоговое бремя в связи с введением нового платежа не увеличилось.

<412> Брызгалин А.В., Федорова О.С. Основные изменения в Налоговый кодекс в 2015 году // Налоги и финансовое право. 2015. N 1. С. 106; Бланкенагель А. К вопросу о конституционности торгового сбора // Налоговед. 2015. N 8. С. 15.

В то же время ст. 57 Конституции РФ предусматривает только два вида публичных платежей - налоги и сборы. В Постановлении КС РФ от 28 февраля 2006 г. N 2-П разъяснено, что Конституция РФ, как следует из ее ст. 57 во взаимосвязи с ч. 2 ст. 8 и ст. 35, допускает взимание устанавливаемых законом обязательных публичных платежей, ограничивающих конституционное право собственности, в виде налогов либо сборов. Норма п. 5 ст. 3 НК РФ предусматривает, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ. С учетом существующего положения дел можно уверенно утверждать, что данная норма НК РФ является декларативной.

Справедлива позиция ряда авторов, в соответствии с которой ситуация, когда взимается множество платежей, не встроенных в общую систему, влечет неопределенность в вопросе, каково общее бремя (тяжесть) обложения обязательными платежами, направленными на выполнение публичных функций. При снижении уровня налогового бремени, понимаемого как бремя налогов и сборов, установленных НК РФ, сохраняется много других платежей, а фактическая тяжесть обложения оказывается иной, чем можно предположить исходя из содержания НК РФ <413>.

<413> Зарипов В.М., Попов П.А., Ромашенко Л.В. Концепция совершенствования правового регулирования некодифицированных налогов и сборов // Налоговед. 2014. N 9. С. 58.

Рассматривая законодательство о налогах и сборах, следует также отметить и "остаточное" наличие в современных федеральных законах, в целом не связанных с налогообложением (сборами), некоторых "налоговых" норм. Например, ст. 17 Федерального закона от 29 декабря 1994 г. N 79-ФЗ "О государственном материальном резерве" предусматривает, что федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий управление государственным резервом, его территориальные органы, предприятия, учреждения и организации системы государственного резерва освобождаются от уплаты государственной пошлины по искам, связанным с нарушением их прав. Аналогичного освобождения гл. 25.3 "Государственная пошлина" НК РФ не предусматривает, хотя в силу, например, подп. 1.1 п. 1 ст. 333.37 НК РФ от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым ВС РФ в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством РФ, арбитражными судами, освобождаются государственные органы, органы местного самоуправления, выступающие по делам, рассматриваемым ВС РФ, арбитражными судами, в качестве истцов или ответчиков.

Способ разрешения подобных коллизий в свое время был предложен в п. 15 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 (утратил силу): впредь до момента введения в действие соответствующих глав части второй НК РФ судам надлежит применять принятые в установленном порядке нормы закона, касающиеся налоговых льгот, независимо от того, в какой законодательный акт они включены: связанный или не связанный в целом с вопросами налогообложения. Соответственно, исходя из данной позиции ВАС РФ вышеуказанная норма Закона "О государственном материальном резерве" с момента введения гл. 25.3 НК РФ не подлежала применению. Сходный подход продемонстрирован и в Определении ВС РФ от 29 июля 2002 г. N 35-Г02-14: со ссылкой на п. 4 ст. 1 и на п. 1 ст. 56 НК РФ сделан вывод о том, что, поскольку анализируемый закон субъекта Федерации в целом не регулирует вопросы налогообложения, он не может содержать нормы, устанавливающие налоговые льготы.

Однако есть основания полагать, что подобный подход не может являться универсальным, поскольку кодифицированный федеральный закон не обладает особой юридической силой по отношению к некодифицированному. Например, в Определении КС РФ от 4 марта 1999 г. N 36-О (принятом уже после вступления в силу части первой НК РФ) был рассмотрен вопрос применения нормы, сформулированной в Постановлении Верховного Совета РФ от 11 февраля 1993 г. N 4463-1 "О порядке введения в действие Основ законодательства Российской Федерации о нотариате", действовавшей до 1 января 2005 г. и регламентирующей льготное налогообложение нотариусов, занимающихся частной практикой. Суд посчитал возможным применение данной нормы до специального урегулирования вопроса законодателем. Аналогичная позиция выражена в Обзоре законодательства и судебной практики ВС РФ

за второй квартал 2004 года (утв. Постановлением Президиума ВС РФ от 6 октября 2004 г., вопрос 23). Некоторым образом данный подход подтверждает и сам факт отмены п. 15 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5, а также отсутствие подобного разъяснения в современном Постановлении Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57.

Некоторые нормы федеральных законов могут толковаться неоднозначно, в том числе и с точки зрения налогового законодательства. Так, в силу п. 10 ст. 241 БК РФ доходы, полученные от приносящей доход деятельности федеральными казенными учреждениями, исполняющими наказания в виде лишения свободы, в результате осуществления ими собственной производственной деятельности в целях исполнения требований уголовно-исполнительного законодательства Российской Федерации об обязательном привлечении осужденных к труду, в полном объеме зачисляются в федеральный бюджет, отражаются на лицевых счетах получателей бюджетных средств, открытых указанным учреждениям в территориальных органах Федерального казначейства, и направляются на финансовое обеспечение осуществления функций указанных казенных учреждений сверх бюджетных ассигнований, предусмотренных в федеральном бюджете, в порядке, установленном Минфином РФ.

Соответственно, если доходы такого типа в полном объеме зачисляются в федеральный бюджет, это означает, что данные доходы не могут облагаться налогами. Определением ВС РФ от 27 февраля 2015 г. N 302-КГ14-3438 (с дополнительным обоснованием через подп. 33.1 п. 1 ст. 251 НК РФ) данная позиция была подтверждена.

В настоящее время налоговые льготы можно обнаружить и в федеральных конституционных законах. Так, в силу ст. 19 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. N 1-ФКЗ "О Конституционном Суде Российской Федерации", ст. 30 Федерального конституционного закона от 23 июня 1999 г. N 1-ФКЗ "О военных судах Российской Федерации" пребывающим в отставке судьям данных судов может выплачиваться не облагаемое налогом ежемесячное пожизненное содержание.

Кроме того, нормы налогового права могут содержаться и в обычном федеральном законе, но одновременно дублироваться (конкретизироваться) в НК РФ. Так, п. 4 ст. 28 Федерального закона от 29 октября 1998 г. N 164-ФЗ "О финансовой аренде (лизинге)" предусматривает, что в целях налогообложения прибыли лизинговые платежи относятся в соответствии с законодательством о налогах и сборах к расходам, связанным с производством и (или) реализацией. Одновременно, как это следует из подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ, к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество (в том числе земельные участки), а также расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг. Другой пример: в силу ст. 18 Федерального закона от 12 августа 1995 г. N 144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности" лица, сотрудничающие с органами, осуществляющими оперативно-розыскную деятельность, либо оказавшие им помощь в раскрытии преступлений или установлении лиц, их совершивших, могут получать вознаграждения и другие выплаты. Полученные указанными лицами суммы вознаграждений и другие выплаты налогами не облагаются и в декларациях о доходах не указываются. Сходная норма содержится в п. 8.1 ст. 217 НК РФ: не подлежат налогообложению НДФЛ (освобождаются от налогообложения) вознаграждения, выплачиваемые за счет средств федерального бюджета или бюджета субъекта Российской Федерации физическим лицам за оказание ими содействия федеральным органам исполнительной власти в выявлении, предупреждении, пресечении и раскрытии террористических актов, выявлении и задержании лиц, подготавливающих, совершающих или совершивших такие акты, а также за оказание содействия органам Федеральной службы безопасности и федеральным органам исполнительной власти, осуществляющим оперативно-розыскную деятельность.

Г.П. Толстопятенко приводит сведения о том, что неналоговые законы, содержащие нормы налогового права, существуют лишь в государствах неcodифицированного налогового законодательства; там же, где приняты налоговые кодексы, содержащиеся в подобных законах нормы налогового права обычно инкорпорируются в эти кодексы <414>. В этой связи следует отметить достаточно осторожную позицию, высказанную в Постановлении КС РФ от 23 апреля 2004 г. N 9-П: структурирование системы федерального законодательства, по общему правилу, предполагает, что нормы, отменяющие или изменяющие определенные преимущества, компенсации и льготы, вносятся в текст того федерального закона, которым они были установлены.

<414> Толстопятенко Т.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М., 2001. С. 113.

Но коль скоро КС РФ рассматривает такое структурирование системы федерального законодательства как общее правило, оно вполне может иметь и исключения. Показательно мнение А. Шайо: в начинающем формироваться правовом государстве всякая исключительность создает проблему превращения исключения в правило <415>.

<415> Шайо А. Самоограничение власти (краткий курс конституционализма): Пер. с венг. М., 2001. С.

Законодатель периодически предпринимает попытки исключить действие норм, связанных с налогообложением, но содержащихся в нормативных актах, не относящихся в целом к налоговому законодательству. Так, в Постановлении Верховного Совета РФ от 10 июля 1992 г. N 3255-1 "О некоторых вопросах налогового законодательства Российской Федерации" было установлено, что федеральные налоги (в том числе размеры их ставок и налоговые льготы) в соответствии с Законом РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" устанавливаются только законодательными актами Российской Федерации, принимаемыми Верховным Советом РФ в форме законов и постановлений по вопросам налогообложения, и нормативными актами соответствующих органов, определяемыми этими законодательными актами. Изменение режима налогообложения по указанным налогам осуществляется путем внесения изменений и дополнений в действующий законодательный акт Российской Федерации по конкретному налогу.

Следующая попытка структурирования была предпринята в ст. 7 Федерального закона от 31 июля 1998 г. N 147-ФЗ "О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации": федеральные законы и иные нормативные правовые акты, прямо не отмененные данным Федеральным законом, действуют в части, не противоречащей части первой НК РФ, и подлежат приведению в соответствие с частью первой НК РФ. Непосредственно в п. 1 ст. 1 НК РФ предусмотрено, что законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. Исходя из п. 5 ст. 3 НК РФ ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ.

Однако, поскольку эти нормы периодически игнорируются самим законодателем, данные попытки пока остаются декларативными. Кроме того, подобные положения не воспринимаются и высшими судебными органами в качестве запретов на применение тех норм, которые регламентируют вне НК РФ взимание платежей, соответствующих нормативному определению налога. Так, в п. 1 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. N 41/9 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" разъяснено, что обязательные взносы в ГВБФ продолжают взиматься без ограничений, поскольку обязанность уплаты указанных взносов установлена специальными актами законодательства.

Сейчас законодатель вновь пытается "убедить" и себя, и правоприменителей в том, что борьба за кодификацию налогового законодательства продолжается. В соответствии с п. 7 ст. 1 НК РФ (введен Федеральным законом от 7 мая 2013 г. N 104-ФЗ, действует с 8 мая 2013 г.) внесение изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, а также приостановление, отмена или признание утратившими силу положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах осуществляются отдельными федеральными законами и не могут быть включены в тексты федеральных законов, изменяющих (приостанавливающих, отменяющих, признающих утратившими силу) другие законодательные акты Российской Федерации или содержащих самостоятельный предмет правового регулирования.

Данное заверение законодателя, как и следовало ожидать, им же через непродолжительное время было проигнорировано (в т.ч. в Федеральный закон от 24 июня 1998 г. N 89-ФЗ "Об отходах производства и потребления" Федеральным законом от 29 декабря 2014 г. N 458-ФЗ введена ст. 24.5 "Экологический сбор", фактически предусматривающая очередной вариант акциза вне НК РФ).

Если бы желание реально привести налоговое законодательство к высокой степени кодификации действительно имело место, то федеральный законодатель, например, указал бы в очередном федеральном законе, что с определенной даты взимание всех платежей, соответствующих нормативному определению налога (п. 1 ст. 8 НК РФ), но урегулированных вне НК РФ, прекращается. Однако так законодатель никогда не рисковал и не будет рисковать.

Интересно то, что нормативные правовые акты органов исполнительной власти формально не включены НК РФ в состав налогового законодательства, хотя объективно входят в него. Так, в ст. 1 НК РФ термин "законодательство о налогах и сборах" используется только применительно к нормативным правовым актам органов законодательной (представительной) власти. Но нормы налогового права могут быть установлены и актами органов исполнительной власти в случаях, прямо указанных в актах налогового законодательства (п. 1 ст. 4 НК РФ). Федеральный законодатель обозначил эти акты как "нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами". Всю совокупность нормативных правовых актов, содержащих нормы налогового права, федеральный

законодатель обозначает единым термином "нормативные правовые акты о налогах и сборах" (ст. 6 НК РФ).

Исходя из Определения КС РФ от 14 декабря 2000 г. N 258-О пределы делегирования законодателем полномочий в налоговой сфере определяются Конституцией РФ. Кроме того, в Постановлении КС РФ от 14 мая 2009 г. N 8-П, в Определении КС РФ от 5 июля 2005 г. N 289-О разъяснено, что прямое указание федерального закона на конкретный орган или уровень власти, на который возлагается реализация полномочий, предусмотренных данным Федеральным законом, обязывает именно этот орган или уровень власти реализовать предоставленные полномочия. В п. 7 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. N 41/9 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" разъяснено, что, решая вопрос о применении по конкретному делу нормативного правового акта по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, судам необходимо иметь в виду, что в соответствии со ст. 4 НК РФ органы исполнительной власти любого уровня вправе издавать такие акты только в случае, если это предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Как указано в п. 1 ст. 4 НК РФ, Правительство РФ, федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в области таможенного дела, органы исполнительной власти субъектов РФ, исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Таким федеральным органом исполнительной власти уполномоченным осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов, является Минфин России (положение о Министерстве финансов Российской Федерации утверждено Постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. N 329). Соответственно, в силу п. 1 ст. 4 НК РФ указанный орган вправе принимать нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами.

Разъяснение п. 1 ст. 4 НК РФ осуществлено, например, в Определении ВС РФ от 8 сентября 2003 г. N 44-Г03-14. По мнению Суда, "дополнение" законодательства о налогах и сборах выражается в издании органом исполнительной власти нормативного правового акта, содержащего правовые нормы, которые могут содержаться только в акте законодательства о налогах и сборах. "Изменить" же один нормативный правовой акт другим нормативным правовым актом, имеющим меньшую юридическую силу, можно только тогда, когда нормативный правовой акт, имеющий меньшую юридическую силу, содержит правовые нормы, отличные от правовых норм, содержащихся в нормативном правовом акте, имеющем большую юридическую силу. При этом такое отличие основывается на том, что правовые нормы, содержащиеся в нормативном правовом акте, имеющем меньшую юридическую силу, вступают в противоречие с правовыми нормами, содержащимися в нормативном правовом акте, имеющем большую юридическую силу, или замещают их (к примеру: в налоговом законе установлено одно, а подзаконный акт, принятый в развитие данного налогового закона, исходит из другого).

Кроме того, разъяснение дано в п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость": п. 2 ст. 164 НК РФ установлена пониженная налоговая ставка 10% при реализации продовольственных и других товаров отдельных наименований, а также предусмотрены полномочия Правительства РФ по определению кодов видов таких товаров в соответствии с ОКП и ТН ВЭД. При рассмотрении споров, касающихся обоснованности применения данной налоговой ставки, судам необходимо учитывать, что в силу п. 1 ст. 4 НК РФ при осуществлении указанных полномочий Правительство РФ не вправе вводить дополнительные основания ограничений на ее применение, которые прямо не вытекают из положений п. 2 ст. 164 НК РФ.

В.А. Парыгина считает, что прием юридической техники, использованный законодателем в п. 1 ст. 4 НК РФ, нельзя признать обоснованным <416>. Также представляется справедливым мнение о том, что определение в НК РФ состава так называемого "законодательства о налогах и сборах" в определенной степени носит формальный характер. Входит нормативный правовой акт в состав этого законодательства или нет - ровным счетом ничего не меняет: налогово-правовой акт, не входящий в данный состав, подлежит такому же обязательному исполнению, как и акт, входящий в него <417>.

<416> Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. М., 2005. С. 118.

<417> Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. СПб., 2002. С. 384.

Соответственно, акты органов исполнительной власти в принципе не могут изменять

законодательство о налогах и сборах, но они именно дополняют его, в противном случае такие акты вообще не могли бы регулировать общественные отношения, входящие в предмет налогового права (ст. 2 НК РФ). Более обоснованным было бы указание в НК РФ, что органы законодательной (представительной) власти в установленных законодательством о налогах и сборах случаях могут делегировать право на регулирование налоговых отношений органам исполнительной власти, нормативные правовые акты которых не должны противоречить нормативным правовым актам органов законодательной (представительной) власти. **Derivativa potestas non potest esse major primitiva** - делегируемое полномочие не может быть большим, чем данное первоначально <418>.

<418> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 130.

Р.А. Шепенко справедливо полагает, что делегированное законодательство или право органа исполнительной власти издавать нормативные акты существовало издавна. Хотя с торжеством идеи разделения властей право исполнительной власти подверглось существенной регламентации и ограничению <419>. В.А. Толстик обоснованно считает, что, как бы обстоятельно не стремился урегулировать законодатель соответствующие общественные отношения, достичь стопроцентной детализации в отдельных случаях практически невозможно, а в других к этому нецелесообразно стремиться. Поэтому сама по себе конкретизация неизбежна, в том числе и в рамках подзаконного регулирования <420>. А.В. Демин высказывает мнение о том, что полностью отказаться от подзаконного нормотворчества в сфере налогов и сборов не представляется возможным. К причинам, обуславливающим использование подзаконного нормотворчества в сфере налогов и сборов, следует отнести: 1) общий характер актов налогового законодательства, требующий их дальнейшей конкретизации; 2) оперативность подзаконного нормотворчества, позволяющую своевременно устранять пробелы и противоречия налогового права; 3) решение вопросов организационного и юридико-технического характера, которые нецелесообразно регулировать на уровне закона <421>. С точки зрения А. Бланкенагеля, в Германии существует огромное количество внутренних подзаконных актов государственных органов, обязательных для этих органов. Это нормальная ситуация, когда государственный орган, созданный для исполнения конкретного закона, наделяется полномочиями по принятию ведомственных актов, направленных на реализацию закона, а также толкование его норм <422>.

<419> Шепенко Р.А. Налоговое право: конституционные нормы. М., 2006. С. 115.

<420> Толстик В.А. Иерархия источников российского права. Н. Новгород, 2002. С. 52.

<421> Демин А.В. Нормы налогового права. Красноярск, 2010. С. 57.

<422> Оспаривание в суде письменных разъяснений налоговой службы: новые возможности // Налоговед. 2015. N 7. С. 45.

Таким образом, принятые в порядке делегирования правотворчества нормативные правовые акты органов исполнительной власти объективно входят в состав законодательства о налогах и сборах, несмотря на формулировку п. 1 ст. 4 НК РФ, и должны быть учтены при рассмотрении системы налогового законодательства. По сведениям, приведенным Г.П. Толстопятенко, в системе источников налогового права зарубежных государств подзаконные акты занимают заметное место <423>.

<423> Толстопятенко Т.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М., 2001. С. 127.

Вместе с тем следует отметить, что общего нормативного определения термина "законодательство" в настоящее время не имеется. При этом интересная позиция в отношении термина "законодательство" выражена в Определении ВС РФ от 11 декабря 2013 г. N 57-АПГ13-6: принимая во внимание положения ст. 76 Конституции РФ, из которой следует, что в Российской Федерации издаются федеральные законы, действующие на всей территории Российской Федерации (ч. 1), а также нормативные правовые акты субъектов Российской Федерации (ч. 2), Судебная коллегия приходит к выводу, что термин "законодательство Российской Федерации" применим к правовым нормам федерального уровня, действия которых распространяются на территорию всех субъектов российского государства.

Правила подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 13 августа 1997 г. N 1009, в п. п. 10 и 11 устанавливают, что нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, подлежат государственной регистрации Министерством юстиции РФ, которое ведет Государственный реестр

нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти.

Однако в соответствии со сложившейся судебной практикой отсутствие регистрации некоторого документа органа исполнительной власти в Минюсте России (как и принятие документа не уполномоченным на соответствующее нормотворчество органом, отсутствие официальной публикации, указание в качестве адресатов только подчиненных органов власти, присвоение документу грифа "ДСП" и т.д.) само по себе не означает, что данный документ не является нормативным правовым актом, затрагивающим права, свободы и обязанности человека и гражданина. В Определении КС РФ от 5 ноября 2002 г. N 319-О отмечается, что суды не вправе ограничиваться формальным установлением того, кому адресован обжалуемый акт, а обязаны выяснить, затрагивает ли он права налогоплательщиков, соответствует ли актам законодательства о налогах и сборах и должен в каждом конкретном случае реально обеспечивать эффективное восстановление нарушенных прав. В свою очередь, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 13 сентября 2011 г. N 6254/11 разъяснено, что даже если подлежащий опубликованию нормативный правовой акт не был опубликован, но рассматривался заинтересованными лицами как действующий, породил правовые последствия и оспорен в суде, то соответствующее заявление подлежит рассмотрению по существу и вывод о признании данного акта недействующим должен содержаться в резолютивной части решения.

На основании такого подхода в ряде актов высших судебных органов в качестве нормативных правовых актов были расценены акты (в том числе письма), принятые МНС России (ФНС России, Минфином России) и формально предназначенные только для налоговых органов. Такие выводы были сделаны в т.ч. в упомянутом Определении КС РФ от 5 ноября 2002 г. N 319-О; в решениях ВАС РФ от 26 февраля 2013 г. N 16593/12, от 11 марта 2013 г. N ВАС-17640/12 и от 24 июня 2013 г. N 4707/13; в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 1 сентября 2009 г. N 7037/09 и от 8 декабря 2009 г. N 10164/09. Подробный перечень таких судебных актов приведен, например, В.М. Зариповым <424>. Однако одной из проблем данной позиции является то, что формально она может быть распространена и на разъяснения региональных (местных) налоговых и финансовых органов, но этого, скорее всего, не произойдет по причине естественного нежелания государства создавать дополнительный массив оснований для судебных споров.

<424> Зарипов В.М. Оспаривание официальных разъяснений: новые возможности // Налоговед. 2015. N 5. С. 21.

Современный вариант рассматриваемого подхода был изложен в решении ВАС РФ от 24 июня 2014 г. N ВАС-7907/2013 (оставлено без изменения Определением ВС РФ от 15 октября 2014 г. N 400-ЭС14-2879): в качестве нормативного правового акта расценены Методические рекомендации по проведению Федеральной антимонопольной службой и ее территориальными органами плановых и внеплановых выездных проверок по контролю за соблюдением требований антимонопольного законодательства, направленные письмом ФАС России от 26 декабря 2011 г. N ИА/48530. Интересно то, что с точки зрения ВС РФ отсутствие официальной публикации нормативного правового акта является самостоятельным основанием для признания его недействующим (п. 17 Постановления Пленума ВС РФ от 29 ноября 2007 г. N 48).

Впоследствии указанное Определение ВС РФ от 15 октября 2014 г. N 400-ЭС14-2879 было прокомментировано в Обзоре судебной практики ВС РФ N 1 (2014) (утв. Президиумом ВС РФ 24 декабря 2014 г.): акт органа власти, содержащий правила поведения, которые рассчитаны на неоднократное применение и влекут юридические последствия для неопределенного круга лиц, носит нормативный правовой характер независимо от формы его издания, прохождения процедур государственной регистрации и официального опубликования. Указанные требования к процедуре принятия нормативного правового акта необходимы для признания его имеющим юридическую силу. Нарушение хотя бы одного из них является достаточным основанием для признания нормативного правового акта недействующим.

Кроме того, существенный интерес представляет позиция, изложенная в Постановлении КС РФ от 31 марта 2015 г. N 6-П: не исключается право Федеральной налоговой службы принимать акты информационно-разъяснительного характера, с тем чтобы обеспечить единообразное применение налогового законодательства налоговыми органами на всей территории Российской Федерации. Такие акты адресованы непосредственно налоговым органам и должностным лицам, применяющим соответствующие законоположения. Обязательность содержащихся в них разъяснений для налогоплательщиков нормативно не закреплена. Вместе с тем - поскольку в силу принципа ведомственной субординации территориальные налоговые органы обязаны в правоотношениях с налогоплательщиками руководствоваться исходящими от Федеральной налоговой службы разъяснениями норм налогового законодательства - такие акты опосредованно, через правоприменительную деятельность должностных лиц налоговых органов, приобретают, по сути, обязательный характер и для

неопределенного круга налогоплательщиков. Если оспариваемый акт Федеральной налоговой службы обладает свойствами, позволяющими применять его в качестве обязывающего предписания общего характера, то его облечение в форму разъяснения само по себе не может служить достаточным основанием для признания недопустимости его проверки на соответствие федеральному закону.

Согласно п. 2 ст. 4 НК РФ в качестве общего правила предусмотрено, что федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, его территориальные органы не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов. Таким федеральным органом исполнительной власти в силу п. 1 Положения о ФНС России, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. N 506, является указанная служба. Следовательно, формально ФНС России и ее территориальные органы по логике п. 2 ст. 4 НК РФ вообще не могут принимать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов. Именно по этому основанию решением ВАС РФ от 19 марта 2010 г. N ВАС-9507/09 был признан недействующим нормативный акт ФНС России. Нормотворческими полномочиями обладает Минфин России, в систему которого входит ФНС России (Указ Президента России от 21 мая 2012 г. N 636).

Однако в силу п. 4 ст. 31 НК РФ формы и форматы документов, предусмотренных НК РФ и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, документов, необходимых для обеспечения электронного документооборота в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также порядок заполнения форм указанных документов и порядок направления и получения таких документов на бумажном носителе или в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи либо через личный кабинет налогоплательщика утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, если полномочия по их утверждению не возложены НК РФ на иной федеральный орган исполнительной власти.

Таким образом, формальный запрет п. 2 ст. 4 НК РФ нивелируется специальными положениями НК РФ, в которых прямо предусмотрены полномочия ФНС России по принятию нормативных правовых актов (в т.ч. п. 4 ст. 31 НК РФ). Так, в полном соответствии с п. 5 ст. 69 НК РФ был издан Приказ ФНС России от 3 октября 2012 г. N ММВ-7-8/662@, которым утверждены формы требований об уплате налогов. Непосредственно в Положении о ФНС России (п. 7) установлено, что Федеральная налоговая служба не вправе осуществлять в установленной сфере деятельности нормативно-правовое регулирование, кроме случаев, устанавливаемых федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ.

В Определении КС РФ от 24 февраля 2011 г. N 195-О-О разъяснено, что в соответствии с п. 2 ст. 4 НК РФ федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный осуществлять функции по контролю и надзору в сфере налогов и сборов, его территориальные органы не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов. Данное положение является общим правилом, которое, однако, не означает, что федеральный законодатель лишен права наделить данный федеральный орган исполнительной власти отдельными полномочиями по изданию подзаконного нормативного правового акта по тому или иному вопросу, касающемуся организации деятельности налоговых органов по взиманию налогов и сборов, путем прямого указания таких полномочий в НК РФ. При этом на такие акты распространяются общие требования п. 1 ст. 4 НК РФ, предписывающие, что данные акты должны соответствовать нормативному акту большей юридической силы и не могут изменять и дополнять законодательство о налогах и сборах. Само по себе такое законодательное регулирование не выходит за пределы дискреционных полномочий федерального законодателя в налоговой сфере и не может рассматриваться как нарушающее конституционные права налогоплательщиков.

Минфин РФ в прямо указанных в НК РФ случаях имеет право на принятие нормативных правовых актов, а кроме того, может (обязан) давать разъяснения налогового законодательства (подп. 2 п. 1 ст. 21, п. 1 ст. 34.2 НК РФ). Данные полномочия финансового органа сходным образом урегулированы и в США. Как отмечает Д. Ларо, судья Налогового суда США, сложность и объем налогового законодательства побудили Конгресс США предоставить Министерству финансов - исполнительному органу, отвечающему за экономическое благополучие и финансовую стабильность США, - обширные полномочия, позволяющие выпускать постановления, разъясняющие Кодекс внутренних доходов в целях обеспечения соблюдения законодательства. Эти постановления могут носить законодательный характер (то есть выпускаться в рамках специальных полномочий, предоставленных Минфину Конгрессом, и иметь силу закона) либо разъясняющий характер (то есть выпускаться в соответствии с общими полномочиями на участие в нормотворчестве и разъяснять налогоплательщикам законодательные акты и правила). Тонкая грань между законодательным и разъясняющим характером постановлений Минфина - причина множества налоговых споров в федеральных судах США <425>.

Таким образом, в России имеет существенное значение роль **разъяснений** Минфина России и ФНС России. Это предопределено значительным объемом и сложностью современного налогового законодательства в совокупности с высокой степенью централизации налоговых органов (ст. 2 Закона РФ "О налоговых органах Российской Федерации") и наличием у них контрольных и принудительных возможностей, а также по причине прямого установления обязанности налоговых органов учитывать в своей деятельности разъяснения Минфина РФ (в т.ч. подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ). А.В. Демин справедливо отмечает, что ни в одной иной отрасли права институт официального толкования не получил такого практического значения <426>. Соответственно, по вопросам, четко в законодательстве не урегулированным, до формирования устойчивой судебной практики указанные разъяснения играют особую роль в планировании частными субъектами своей деятельности. По этой причине в специальной литературе и в справочно-правовых системах весьма популярны публикации не только судебной практики, но и разъясняющих писем ФНС России (Минфина России), либо в виде неофициальных мнений должностных лиц данных органов исполнительной власти. Даже в том случае, если доступное для ознакомления разъяснение органа исполнительной власти будет противоречить сложившейся судебной практике, налогоплательщик по меньшей мере сможет понять, что ему, возможно, придется прибегнуть к судебной защите своих прав.

<426> Демин А.В. Нормы налогового права. Красноярск, 2010. С. 50.

Впрочем, в письме Минфина России от 7 ноября 2013 г. N 03-01-13/01/47571 (доведено письмом ФНС России от 26 ноября 2013 г. N ГД-4-3/21097) разъяснено, что в случае, когда письменные разъяснения Минфина России (рекомендации, разъяснения ФНС России) по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах не согласуются с решениями, постановлениями, информационными письмами ВАС РФ, а также решениями, постановлениями, письмами ВС РФ, налоговые органы начиная со дня размещения в полном объеме указанных актов и писем судов на их официальных сайтах в сети Интернет либо со дня их официального опубликования в установленном порядке при реализации своих полномочий руководствуются указанными актами и письмами судов.

Иногда Минфин России (как, впрочем, и иные высшие федеральные органы исполнительной власти) в связи с наличием у них разъяснительных (разрешительных) полномочий условно называют "регулятором" в соответствующей сфере. С этой точки зрения представляет интерес Постановление Президиума ВАС РФ от 26 июня 2012 г. N 1784/12. Суд, обосновывая свою позицию относительно правомерности действий налогоплательщика, сослался не только на нормы НК РФ, но и на позицию Минфина РФ, выраженную в письме от 18 октября 2011 г. N 03-07-10/15. Другой пример - в Определении КС РФ от 16 июля 2013 г. N 1173-О обоснование позиции проведено Судом через письмо Минфина РФ от 31 мая 2012 г. N 03-06-0501/66.

В связи с изложенными показательными сведениями, приведенными Р. Польссоном применительно к шведской правовой системе: налоговые органы сами всегда следуют собственным рекомендациям, также и суды склонны принимать их во внимание, если участник спора, противостоящий налоговой администрации, не представил каких-либо веских контраргументов. Различные документы, издаваемые Государственной налоговой службой, в системе источников налогового права находятся ближе всего к теоретической литературе. Но все-таки их следует рассматривать как самостоятельный вид правовых источников, особенно в связи с тем, что такие документы, в частности, в налоговых органах воспринимаются в качестве основного источника знания о действующей норме <427>.

<427> Польссон Р. Шведское налоговое право. Екб., 2006. С. 71, 121.

У. Бернам, рассматривая систему источников федерального налогового права США, относит к ним Конституцию США; Налоговый кодекс США; подзаконные нормативные акты Минфина США (в основном официальное толкование Налогового кодекса); разъяснения Службы внутренних доходов США (толкование Налогового кодекса либо нормативных актов Минфина); информационные письма Службы внутренних доходов США (ответы на вопросы отдельных налогоплательщиков) <428>.

<428> Бернам У. Правовая система США. М., 2006. С. 985.

Следует обратить внимание на одно обстоятельство. Орган власти, которому законодатель делегировал полномочие на принятие соответствующего нормативного правового акта, далеко не всегда оперативно исполняет это предписание закона. Например, в ст. 164 НК РФ, вступившей в силу с 1 января

2001 г. в составе гл. 21 НК РФ, установлены налоговые ставки по НДС, в том числе пониженная ставка 10% по некоторым видам продукции, описанным в данной статье общими выражениями (мясопродукты, рыбопродукты, хлебобулочные изделия, овощи, продукты детского и диабетического питания и пр.). С целью конкретизации видов продукции в п. 2 той же статьи предусмотрено, что коды видов продукции, перечисленных в данном пункте, в соответствии с ОКП и ТН ВЭД определяются Правительством РФ. Соответствующее Постановление от 31 декабря 2004 г. N 908 "Об утверждении перечней кодов видов продовольственных товаров и товаров для детей, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов" было принято Правительством и официально опубликовано в "Российской газете" 26 января 2005 г., то есть по прошествии более чем четырех лет с момента вступления в силу гл. 21 НК РФ.

Конституционный Суд РФ в Определении от 9 апреля 2002 г. N 68-О дал следующее разъяснение: пробел в законодательном регулировании, сохраняющийся в результате бездействия законодательных (представительных) органов государственной власти и представительных органов местного самоуправления в течение длительного времени, достаточного для его устранения, не может служить непреодолимым препятствием для разрешения спорных вопросов, если от этого зависит реализация вытекающих из Конституции РФ прав и законных интересов граждан.

С учетом приведенной правовой позиции КС РФ, несмотря на отсутствие до 31 декабря 2004 г. указанного постановления Правительства РФ, у лиц, реализовывавших товары, соответствующие обозначениям ст. 164 НК РФ, были все основания для применения пониженной ставки НДС. Представляется, что именно этот подход отражен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 ноября 2009 г. N 7475/09: суд счел законным обложение НДС по ставке 10% реализации замороженных овощей в периоде до вступления в силу Постановления Правительства РФ от 31 декабря 2004 г. N 908.

Интересное разъяснение дано в п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. N 33: п. 2 ст. 164 НК РФ установлена пониженная налоговая ставка 10% при реализации продовольственных и других товаров отдельных наименований, а также предусмотрены полномочия Правительства РФ по определению кодов видов таких товаров в соответствии с ОКП и ТН ВЭД. При рассмотрении споров, касающихся обоснованности применения данной налоговой ставки, судам необходимо учитывать, что в силу п. 1 ст. 4 НК РФ при осуществлении указанных полномочий Правительство РФ не вправе вводить дополнительные основания ограничений на ее применение, которые прямо не вытекают из положений п. 2 ст. 164 НК РФ. В частности, применение налоговой ставки 10 % в отношении конкретного вида товара не может быть поставлено в зависимость от того, имела ли место реализация этого товара на территории Российской Федерации либо товар был ввезен на территорию Российской Федерации, поскольку из п. 2 ст. 164 НК РФ не вытекает возможность различного налогообложения операций с одним и тем же товаром в зависимости от приведенного критерия. Учитывая изложенное, для применения пониженной налоговой ставки достаточно, чтобы реализуемый (ввозимый) товар соответствовал коду, определенному Правительством РФ, со ссылкой хотя бы на один из двух источников - ОКП или ТН ВЭД.

Следует, однако, учитывать, что пробел в законодательном регулировании, сохраняющийся в результате бездействия органов власти, может быть преодолен таким способом только для реализации прав и законных интересов частных субъектов. Исходя из ст. 2 Конституции РФ и приоритета прав и свобод частных субъектов если имеет место пробел в нормативном регулировании в части полномочий органов власти, то это, вообще говоря, не может означать, что соответствующие права публичных субъектов существуют и могут быть реализованы и в отсутствие такого регулирования. Например, как разъяснено в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 21 декабря 2010 г. N 11515/10 и от 10 мая 2011 г. N 16535/10, исходя из положений п. 15 ст. 7 Закона РФ "О налоговых органах Российской Федерации" налоговым органам предоставлено право контролировать выполнение кредитными организациями установленных НК РФ обязанностей в порядке, утверждаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с ЦБ РФ. Порядок контроля исполнения кредитными организациями данных обязанностей федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с ЦБ РФ до настоящего времени не утвержден. На этом основании ВАС РФ пришел к выводу об ограниченности возможностей налоговых органов по контролю за кредитными организациями.

Сходным образом данный вопрос разрешается и в антимонопольном законодательстве: как разъяснено в п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2008 г. N 30 "О некоторых вопросах, возникающих в связи с применением арбитражными судами антимонопольного законодательства", при определенных условиях, если органом власти не указана конкретная норма федерального закона, разрешившая данному органу принять оспариваемый акт, осуществить действия (бездействие), то они могут быть признаны незаконными.

Но есть и примеры того, что явный пробел в законодательном регулировании не был истолкован высшим судебным органом в пользу частного субъекта. Так, исходя из Постановления Президиума ВАС

РФ от 16 апреля 2013 г. N 16929/12 в Федеральном законе от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах..." есть общее указание о том, что органы контроля за уплатой страховых взносов имеют право предоставлять плательщикам страховых взносов отсрочки (рассрочки) погашения сумм задолженности по страховым взносам, пеням и штрафам в порядке и случаях, которые предусмотрены федеральным законом. Однако федеральное законодательство не предусматривает ни порядка, ни случаев предоставления таких отсрочек (рассрочек). По мнению ВАС РФ, к отношениям по изменению сроков уплаты страховых взносов в ГВБФ по аналогии неприменимы положения НК РФ, устанавливающие правила и основания изменения сроков уплаты налоговых платежей (гл. 9), несмотря на схожесть данных правоотношений.

Следует, однако, отметить, что законодатель в настоящее время уже урегулировал объемным блоком норм в указанном Федеральном законе "О страховых взносах..." процедуры предоставления отсрочек (рассрочек) - в т.ч. в ст. ст. 18.1 - 18.5.

Вообще говоря, непринятие публичной властью некоторого нормативного правового акта не может быть истолковано как гражданско-правовое злоупотребление правом (ст. 10 ГК РФ). Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 15 июля 2014 г. N 5798/14 требование закона о принятии органом власти конкретных нормативных актов устанавливает обязанность, имеющую публично-правовой характер. Гражданский кодекс содержит правило о неприменении гражданских правоотношений к имущественным отношениям, основанным на властном подчинении, если иное не предусмотрено законом, а также разграничивает понятия прав и обязанностей (ст. ст. 1, 2, 8 - 11). Принятие нормативного акта, даже если он направлен на урегулирование гражданских отношений, всегда относится к публично-правовой сфере. Невыполнение публичным органом его публичной обязанности в указанной сфере нельзя квалифицировать как злоупотребление гражданским правом. Помимо этого, квалификация судом чьих-либо действий или бездействия в качестве злоупотребления (нарушения) в любом случае исключена, если эти лица не привлечены к участию в деле и по этой причине не могут представить возражения в свою защиту.

Кроме того, несмотря на наличие общего запрета на прямое регулирование обязанности по уплате налога актами органов исполнительной власти (в том числе обоснованного в Постановлении КС РФ от 11 ноября 1997 г. N 16-П), в действительности по ряду налогов данные органы имеют значительные полномочия по косвенному регулированию размера налога, в том числе через установление учетной стоимости облагаемого имущества (кадастровой, инвентаризационной...). Например, земельный налог в силу ст. 390, п. 1 ст. 391 НК РФ исчисляется исходя из кадастровой стоимости земельного участка. На основании п. 2 ст. 66 ЗК РФ кадастровая стоимость земельного участка определяется органами исполнительной власти. Другой пример: в соответствии с п. 1 ст. 402 НК РФ налог на имущество физических лиц в настоящее время исчисляется исходя из кадастровой стоимости облагаемого имущества (которая, в соответствии со ст. 24.17 Федерального закона от 29 июля 1998 г. N 135-ФЗ "Об оценочной деятельности в Российской Федерации", также утверждается органами исполнительной власти). Ранее налог на имущество физических лиц исчислялся исходя из инвентаризационной стоимости имущества. В Определении КС РФ от 24 ноября 2005 г. N 493-О отмечалось, что положения Закона РФ "О налогах на имущество физических лиц" устанавливают для исчисления суммы налога конкретную стоимостную характеристику облагаемого имущества в виде его инвентаризационной стоимости, рассчитываемую органами технической инвентаризации.

Соответственно, например, в Нижегородской области приняты Постановления Правительства Нижегородской области от 10 декабря 2014 г. N 863 "Об утверждении результатов определения кадастровой стоимости земельных участков в составе земель населенных пунктов Нижегородской области", от 7 июня 2012 г. N 331 "Об утверждении результатов государственной кадастровой оценки объектов недвижимости (за исключением земельных участков) на территории Нижегородской области".

Указанное обстоятельство не означает, что частные субъекты не могут защитить свои права как налогоплательщиков при неверном определении органами исполнительной власти учетной стоимости (при ее несоответствии рыночной стоимости). В частности, кадастровая стоимость объектов недвижимости может быть оспорена (в т.ч. Определения КС РФ от 1 марта 2011 г. N 274-О-О, N 281-О-О, Постановления Президиума ВАС РФ от 28 июня 2011 г. N 913/11 и от 15 декабря 2011 г. N 12651/11, Определение ВС РФ от 30 июля 2015 г. по делу N 305-ЭС15-3893).

Также следует учесть, что вопрос регулирования налоговых правоотношений нормативными правовыми актами органов исполнительной власти существенно зависит от того, что включать в круг данных правоотношений. Например, в Определении КС РФ от 15 января 2003 г. N 3-О разъяснено, что законодателем именно в рамках законодательства о налогах и сборах установлены обязанности налогоплательщика по представлению в налоговый орган бухгалтерской отчетности в соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете", обеспечению в течение четырех лет сохранности данных бухгалтерского учета, а также ответственность за грубое нарушение правил учета доходов и (или)

расходов и (или) объектов налогообложения (подп. 4 и 8 п. 1 ст. 23 и ст. 120 НК РФ).

Соответственно, не исключена квалификация в качестве налоговых тех правоотношений, в рамках которых организации (в основном - коммерческие) ведут бухгалтерский учет и представляют в налоговые органы бухгалтерскую отчетность. Но в этом случае неизбежен вывод - такие правоотношения в основном регламентируются нормативными правовыми актами Минфина РФ, которому соответствующее (практически неограниченное) право на нормативное регулирование предоставлено законодательством о бухгалтерском учете.

Кроме дискуссионного вопроса об отнесении обязанности по ведению бухгалтерского учета к обязанностям налогоплательщиков-организаций следует отметить и прямое влияние актов Минфина РФ на исчисление, например, налога на имущество организаций. Данный налог иногда называют "бухгалтерским", поскольку в силу п. 1 ст. 374 НК РФ им в общем случае облагается имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета. В п. 2 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. N 148 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации" фактически признано, что изменение Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (утв. Приказом Минфина РФ от 24 декабря 2010 г. N 186н) повлекло изменение правил исчисления налога на имущество организаций. Таким образом, применительно к данному налогу законодатель косвенно делегировал полномочие по определению момента возникновения объекта налога и размера налога органу исполнительной власти - Минфину РФ.

Еще одна интересная категория актов высших органов исполнительной власти - "прогнозные", они позволяют предвидеть изменения законодательства с большой степенью вероятности (поскольку практически все предлагаемые в них изменения законодательства впоследствии реализуются в виде федеральных законов). Так, в п. 7 Бюджетного послания Президента РФ Федеральному Собранию от 13 июня 2013 г. "О бюджетной политике в 2014 - 2016 годах" установлено, что необходимы дальнейшее упрощение налогового учета и его сближение с бухгалтерским учетом, повышение качества налогового администрирования, реализация мер по противодействию уклонению от налогообложения, в том числе с использованием офшорных юрисдикций, а также завершение работы по внесению изменений в законодательство Российской Федерации в части, касающейся налогообложения имущества (в первую очередь недвижимого) и повышения фискальной нагрузки на собственников престижного, дорогого имущества.

Соответственно, в п. 2.4 Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов (одобрено Правительством РФ 30 мая 2013 г.) установлено, что в целях повышенного налогообложения дорогих транспортных средств подготовлен проект Федерального закона, предусматривающий установление с 1 января 2014 г. нормы, при которой сумма транспортного налога будет исчисляться с применением повышающих коэффициентов в отношении легковых автомобилей стоимостью от 5 млн. рублей. Впоследствии был принят Федеральный закон от 23 июля 2013 г. N 214-ФЗ "О внесении изменений в статью 362 части второй Налогового кодекса Российской Федерации".

В Послании Президента РФ Федеральному Собранию от 4 декабря 2014 г. отмечается, что предприниматели справедливо говорят о необходимости стабильного законодательства и предсказуемых правил, включая налоги. Предлагаются на ближайшие четыре года "зафиксировать" действующие налоговые условия. И к этому вопросу больше не возвращаться. Не менять их. При этом необходимо реализовать уже принятые решения по облегчению налогового бремени. Прежде всего, для тех, кто только начинает свою работу. Как и договаривались, для малых предприятий, которые регистрируются впервые, будут предоставлены двухлетние "налоговые каникулы". Также льготы получат производства, начинающиеся с "нуля".

Соответственно, в Основных направлениях налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов констатируется, что в целях стимулирования развития малого предпринимательства принят Федеральный закон, предусматривающий предоставление субъектам Российской Федерации права устанавливать для впервые зарегистрированных индивидуальных предпринимателей, перешедших на упрощенную систему налогообложения и патентную систему налогообложения и осуществляющих деятельность в производственной, социальной и научной сферах, "налоговые каникулы" в виде налоговой ставки в размере 0 процентов, которые будут действовать в 2015 - 2018 годах. Также субъектам Российской Федерации предоставлено право установления ограничения на применение налоговой ставки в размере 0 процентов, в том числе в виде предельного размера доходов индивидуальных предпринимателей, количества наемных работников и иных показателей, превышение которых за налоговый период является основанием для лишения права применения указанной нулевой налоговой ставки. В данном документе имеется в виду Федеральный закон от 13 июля 2015 г. N 232-ФЗ "О внесении изменений в статью 12 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации".

Представляют интерес и Основные направления бюджетной политики на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов. В них, в частности, указано, что в соответствии с проектом Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов планируется сократить масштабы и перечень льгот, предоставляемых в соответствии с федеральным законодательством, в отношении налогов и сборов, зачисляемых полностью или частично в бюджеты субъектов Российской Федерации и местные бюджеты.

Региональные (местные) "прогнозные" акты также имеют место (в т.ч. Постановление Правительства Нижегородской области от 5 июня 2015 г. N 360 "Об утверждении Основных направлений налоговой политики в Нижегородской области на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов", Постановление администрации г. Н. Новгорода от 31 июля 2015 г. N 1458 "Об утверждении основных направлений налоговой политики города Нижнего Новгорода на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов").

Некоторые нормы действующего налогового законодательства также производят впечатление "прогнозных". Так, в п. 1 ст. 193 НК РФ предусмотрены ставки акциза отдельно на 2015 - 2017 годы (по многим позициям с их повышением на следующий год). Однако это вовсе не означает, что налогоплательщик в 2015 году может иметь четкое представление о том, какие именно ставки акцизов будут применяться в 2017 году - имели место неоднократные примеры повышения ставок акцизов сверх "обещанных" в НК РФ. Таким образом, "прогнозные" налоговые акты высших органов исполнительной власти на практике зачастую оказываются точнее норм НК РФ, казалось бы, рассчитанных на конкретное будущее время.

В последнее время при разрешении споров в судах значительно возросла **роль судебных актов и разъяснений высших судебных органов**. В частности, как справедливо считает А.В. Демин, рассматривая оценочные понятия в налоговом праве, юридическая практика является вспомогательным источником налогового права. Норма с оценочным понятием может рассматриваться как своеобразное приглашение к нормотворчеству, законодатель при этом уступает часть своих полномочий правоприменителю <429>. При этом судебная практика высших судебных органов предусматривает правовые позиции, которые не могут игнорироваться иными правоприменителями в сходных ситуациях.

<429> Демин А.В. Оценочные понятия в налоговом праве // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2009 г. С. 65.

Современный квалифицированный юрист, как правило, анализирует не только нормативные правовые акты, но и соответствующие правовые позиции судов (используя для этой цели справочные правовые системы и сеть Интернет), а также ссылается на них при формулировании собственной позиции по конкретному вопросу. И.В. Цветков отмечает, что с практической точки зрения источники правового регулирования налоговых отношений можно разграничить на две большие группы: нормативные и судебные <430>. Тот же автор полагает, что де-юре правовая система России не является прецедентной, однако никто не станет спорить, что де-факто современный арбитражный процесс давно стал прецедентным <431>. Ж.-Л. Бержель приводит сведения о том, что и в романо-германских, и в англосаксонских правовых системах как закон, так и судебная практика с некоторого времени используются в качестве конкурирующих друг с другом и взаимодополняющих источников права. Даже если учесть, что такая характеристика закона и судебной практики не признается за ними всеми специалистами, она достаточно хорошо отражает конкретную важность этих феноменов в процессе формирования и эволюции права в разных странах <432>.

<430> Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе: Практич. пособ. по судебной защите. М., 2004. С. 5.

<431> Цветков И.В. Мировой финансовый кризис и налоговые споры // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно-практ. конф. 21 - 22 ноября 2008 г. С. 23.

<432> Бержель Ж.-Л. Общая теория права / Пер. с фр. М., 2000. С. 114, 115.

Акты КС РФ практически всегда применялись на практике как источники права, поскольку в соответствии со ст. ст. 6, 29, 79 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. N 1-ФКЗ "О Конституционном Суде Российской Федерации" правовые позиции данного Суда (в том числе по вопросам налогообложения) являются обязательными для всех субъектов права, а их преодоление при установлении нового правового регулирования недопустимо. Существенная часть профессионального сообщества уже давно оценивает акты КС РФ именно как источники права <433>. Как отмечает Л.В. Власенко, в последнее время КС РФ использует в своих актах применительно к правовым позициям термин "нормативно-доктринальный подход". Это, в частности, свидетельствует о том, что правовые

позиции КС РФ, по мнению данного Суда, являются нормативными, то есть имеющими регулятивное значение и претендующими на роль источника налогового права <434>.

<433> Зарипов В.М. Результаты опроса участников конференции // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2007 г. М., 2009. С. 6.

<434> Власенко Л.В. Налоговые правовые позиции судов: теория и практика. М., 2011. С. 21.

Исключительно важную роль также играют акты ВС РФ и ВАС РФ (принятые до его ликвидации в 2014 году) по вопросам налогообложения. В силу ст. 308.8 АПК РФ судебные постановления подлежат отмене или изменению, если при рассмотрении дела в порядке надзора Президиум ВС РФ установит, что соответствующее обжалуемое судебное постановление нарушает в т.ч. единообразие в применении и (или) толковании судами норм права. Т.А. Гусева отмечает, что, несмотря на отсутствие официального признания судебного нормотворчества в качестве источника российского права, оно фактически существует на уровне высших российских судов. Если с позиции обязательности рассматривать решения любых российских судов, то мы увидим, что определенные признаки обязательности для нижестоящих судов присущи лишь судебным постановлениям высших российских судов <435>. Представляет интерес и позиция С.В. Запольского: суды и другие правоприменительные органы не только вправе, но и обязаны формировать системы (ряды) правовых позиций как одно из средств обеспечения единообразной судебной практики <436>. Л.В. Власенко приводит существующую точку зрения, в соответствии с которой судебный прецедент в налоговом праве есть совокупность налоговых правовых позиций <437>. Кроме того, О.Ю. Соминым высказывается справедливое мнение о том, что постановления ВАС РФ по своей сути - акты инструктивного характера, предназначенные для применения судьями. Таким образом, правовая позиция, выраженная в постановлениях ВАС РФ, может формально рассматриваться как норма для судей <438>.

<435> Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. М., 2007. С. 172.

<436> Запольский С.В. Теория финансового права: Научные очерки. М., 2010. С. 161.

<437> Власенко Л.В. Налоговые правовые позиции судов: теория и практика. М., 2011. С. 21.

<438> Круглый стол "Допустимость обратной силы постановлений ВАС РФ в свете Постановления КС РФ от 21 января 2010 г. N 1-П" // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам IV Междунар. научно-практ. конф. 12 - 13 ноября 2010 г. С. 206.

Таким образом, актуальная правовая позиция КС РФ (ВС РФ, ВАС РФ) - это норма для судей, а актуальная правовая позиция ФНС России (Минфина России) - норма для сотрудников налоговых органов. Принципиальное отличие в том, что суды могут преодолеть правовую позицию налогового (финансового) органа, но не наоборот. При этом заинтересованные органы исполнительной власти зачастую активно изучают и систематизируют имеющую к ним отношение судебную практику (в т.ч. письма ФНС России от 17 июля 2015 г. N СА-4-7/12690@ "О направлении обзора судебных актов, вынесенных Конституционным Судом Российской Федерации по вопросам налогообложения за период 2014 года и первое полугодие 2015 года", от 17 июля 2015 г. N СА-4-7/12693@ "О направлении обзора судебных актов, вынесенных Верховным Судом Российской Федерации по вопросам налогообложения за период 2014 года и первое полугодие 2015 года").

Поскольку соответствующие правовые позиции высших судебных органов не только были описаны в указанных письмах ФНС России, но и определены как "для использования в работе", то, по существу, тем самым ФНС России одобрила данные подходы для практического применения в работе налоговых органов. Примечателен тот факт, что среди упомянутых позиций ВС РФ имеются в т.ч. и изложенные в определениях, которыми заявителю отказано в передаче заявления о пересмотре обжалуемых судебных актов для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ (т.е. единолично судьей ВС РФ). При этом арбитражные суды, в соответствии с ч. 4 ст. 170 АПК РФ, строго говоря, могут ссылаться в мотивировочной части решения только на постановления Пленума ВС РФ и сохранявшие силу постановления Пленума ВАС РФ по вопросам судебной практики, а также на постановления Президиума ВС РФ и сохранившие силу постановления Президиума ВАС РФ.

При наличии актов различных высших судебных органов по одной проблеме вопрос приоритета соответствующих правовых позиций в настоящее время может быть разрешен следующим образом. Высшую силу, по существу, имеют правовые позиции КС РФ, о чем свидетельствует, в частности, то, что в ряде актов КС РФ фактически преодолены позиции ВС РФ и ВАС РФ. Так, в Постановлении КС РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П преодолена позиция, изложенная в п. 3 информационного письма ВАС РФ от 23 ноября 1992 г. N С-13/ОП-329, и разъяснено, что при производстве по делу о налоговом правонарушении

подлежат доказыванию как сам факт совершения такого правонарушения, так и степень вины налогоплательщика. В Определении КС РФ от 10 декабря 2002 г. N 284-О преодолена позиция, ранее выраженная в решении ВС РФ от 28 марта 2002 г. N ГКПИ 2002-178, и, в частности, платежи за загрязнение окружающей природной среды квалифицированы не как налог, а как сбор. С учетом упразднения ВАС РФ в 2014 году вопрос о приоритете позиций ВАС РФ и ВС РФ сейчас разрешается в пользу позиций ВС РФ, что, в частности, косвенно следует из п. 4 ст. 170 АПК РФ: в мотивировочной части решения арбитражного суда могут содержаться ссылки на постановления Пленума ВС РФ и сохранившие силу постановления Пленума ВАС РФ по вопросам судебной практики, а также на постановления Президиума ВС РФ и сохранившие силу постановления Президиума ВАС РФ.

Следует согласиться и с подходом А.Н. Верещагина: в странах общего права суды, решая дела, не декларируют создание прецедента (то есть новой нормы, рассчитанной на будущее применение) в качестве своей первостепенной задачи. Таковой задачей для них является решение правового спора между конкретными сторонами, а создание нормы (или, чаще всего, модификация существующих норм) является лишь побочным результатом, о возможности которого судьи, строго говоря, даже не обязаны задумываться. С другой стороны, было бы по меньшей мере самообманом полагать, будто Верховный Суд или Президиум ВАС, вынося решение по конкретному спору, где существует некая правовая коллизия, не учитывают того, каков будет общий эффект этого решения. Работающим там судьям прекрасно известно, что вынесенный ими вердикт будет внимательно изучен нижестоящими судами и иными правоприменительными органами, которые последуют ему в аналогичных делах <439>.

<439> Верещагин А.Н. Заметки о судебном нормотворчестве. URL: <http://www.yurclub.ru/docs/arbitration/article92.html>.

Обязанность судов по формированию системы (рядов) правовых позиций во многом предопределена отсутствием у суда права на отказ от рассмотрения спора, относящегося к его компетенции. Если законодатель, как показывает практика, может длительное время бездействовать и уклоняться от адекватного урегулирования требующих этого общественных отношений, то у суда возможности бездействовать нет. В случае подачи заинтересованными лицами иска (заявления) вне зависимости от наличия и ясности соответствующих норм права суд обязан в установленный срок вынести мотивированное решение по делу. Таким образом, недостаточность (неточность) нормативного регулирования актуальных общественных отношений неизбежно порождает системы (ряды) судебных правовых позиций в силу активности субъектов права, требующих у суда разрешения спора и связанности суда сроками рассмотрения дел.

Общее же законодательное требование о наличии в судебных актах мотивировочной части (как раз зачастую и содержащей правовые позиции) связано с тем, что неправильное по существу правоприменительное решение невозможно верно и непротиворечиво мотивировать. В ряде актов ЕСПЧ (в т.ч. в Постановлениях от 1 марта 2007 г. по делу "Белевицкий (Belevitskiy) против Российской Федерации", от 1 апреля 2010 г. по делу "Гультяева (Gultyayeva) против Российской Федерации") прослеживается идея о том, что вынесение судебными органами не мотивированных каким-либо образом постановлений не соответствует принципу защиты от произвола.

Впрочем, в отдельных, специально оговоренных случаях допускается полное либо частичное отсутствие мотивировки некоторых правоприменительных актов (т.е., даже если у правоприменителя имеется возможность усмотрения, его причины не раскрываются). В частности, как это отмечено в Определении КС РФ от 25 января 2005 г. N 68-О, к числу особенностей уголовных дел, рассматриваемых судом с участием присяжных заседателей, относится, в частности, то, что присяжные заседатели, не являющиеся профессиональными судьями, решая в ходе судебного разбирательства вопросы, касающиеся доказанности фактических обстоятельств дела, а именно события преступления, совершения его подсудимым и виновности подсудимого, а также наличия оснований для проявления к подсудимому снисхождения, не обязаны мотивировать сделанные ими в вердикте выводы, а председательствующий судья при постановлении приговора лишь ссылается на обстоятельства, признанные присяжными заседателями установленными, но не должен обосновывать принятое ими решение приведением собственных аргументов.

Существующая на сегодняшний день разветвленная система правовых позиций КС РФ, ВАС РФ и ВС РФ во многом является результатом как фрагментарности новейшего налогового законодательства, принятого в начале 90-х годов, так и недостаточной точности и системности современных налоговых норм. Свою роль сыграл и ранее имевший место принудительный "перенос" в суды дел, которые на сегодняшний день уже не требуют обязательной судебной процедуры (в т.ч. взыскание всех доначислений с индивидуальных предпринимателей, а также штрафов с организаций до 1 января 2007 г.). По тексту настоящего учебного пособия неоднократно упоминаются продолжающие сохранять актуальность акты

высших судебных органов, особенно КС РФ, принятые десять и более лет назад.

С принятием Постановления КС РФ от 21 января 2010 г. N 1-П позиция о наличии в нашей стране прецедентного права получила новый импульс. Суд отметил, что в российской судебной системе толкование закона высшими судебными органами оказывает существенное воздействие на формирование судебной практики. По общему правилу оно фактически - исходя из правомочий вышестоящих судебных инстанций по отмене и изменению судебных актов - является обязательным для нижестоящих судов. В Постановлении КС РФ от 5 марта 2013 г. N 5-П разъяснено, что вытекающее из конституционных принципов правового государства, верховенства закона и юридического равенства требование определенности правового регулирования предполагает, что механизм его действия должен быть понятен субъектам соответствующих правоотношений из содержания конкретного нормативного положения или системы находящихся в очевидной взаимосвязи нормативных положений. Однако не исключаются случаи, когда необходимая степень определенности правового регулирования может быть достигнута путем выявления более сложной взаимосвязи правовых предписаний, в том числе с помощью даваемых ВС РФ и ВАС РФ разъяснений по вопросам судебной практики (ст. ст. 126 и 127 Конституции РФ), целью которых является устранение неопределенности нормы применительно к конкретной сфере общественных отношений.

В соответствии с абз. 7 ч. 4 ст. 170 АПК РФ в мотивировочной части решения могут содержаться ссылки на постановления Пленума ВС РФ и сохранившие силу постановления Пленума ВАС РФ по вопросам судебной практики, а также на постановления Президиума ВС РФ и сохранившие силу постановления Президиума ВАС РФ.

Таким образом, до прямой отмены правовых позиций ВАС РФ, изложенных в постановлениях Президиума, они будут также актуальны в работе арбитражных судов, как и постановления Пленума. Вопрос же об актуальности информационных писем Президиума ВАС РФ пока остается открытым, хотя, следует полагать, они продолжают оказывать влияние на практику арбитражных судов до изменения позиции на уровне ВС РФ (КС РФ).

Пример ситуации, в которой ВС РФ учел ранее сформированную практику ВАС РФ, а также и то, что налогоплательщик, по существу, применял данную практику - Определение ВС РФ от 14 сентября 2015 г. N 301-КГ15-5301. Несмотря на то что ВС РФ счел эту практику ошибочной, доначисление налогоплательщику налогов (пени, санкций) в периоде ее актуальности было признано незаконным.

Согласно п. 5 ч. 3 ст. 311 АПК РФ новыми обстоятельствами являются в т.ч. определение либо изменение в постановлении Пленума ВС РФ или в постановлении Президиума ВС РФ практики применения правовой нормы, если в соответствующем акте ВС РФ содержится указание на возможность пересмотра вступивших в законную силу судебных актов в силу данного обстоятельства. Указанное обстоятельство может служить основанием для пересмотра вступившего в законную силу судебного акта по правилам гл. 37 АПК РФ (при истечении не более чем шестимесячного срока со дня вступления в законную силу последнего судебного акта по делу - ч. 3 ст. 312 АПК РФ, Постановление Президиума ВАС РФ от 25 сентября 2012 г. N 5183/12). Примеры попыток такого пересмотра приведены в т.ч. в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 16 ноября 2010 г. N 10914/09, от 24 мая 2011 г. N 7854/09.

Кроме того, при разрешении споров продолжает возрастать роль актов ЕСПЧ. Во многих судебных актах высших судебных органов в качестве оснований для их принятия сделаны ссылки на акты ЕСПЧ, объем таких ссылок в последнее время значительно возрос. Как следует из Постановления КС РФ от 5 февраля 2007 г. N 2-П, ратифицируя Конвенцию о защите прав человека и основных свобод, Российская Федерация признала юрисдикцию ЕСПЧ обязательной по вопросам толкования и применения Конвенции и Протоколов к ней в случаях предполагаемого нарушения Российской Федерацией положений этих договорных актов (Федеральный закон от 30 марта 1998 г. N 54-ФЗ). Таким образом, как и Конвенция о защите прав человека и основных свобод, решения ЕСПЧ - в той части, в какой ими, исходя из общепризнанных принципов и норм международного права, дается толкование содержания закрепленных в Конвенции прав и свобод, включая право на доступ к суду и справедливое правосудие, - являются составной частью российской правовой системы, а потому должны учитываться федеральным законодателем при регулировании общественных отношений и правоприменительными органами при применении соответствующих норм права.

Концентрированная позиция относительно роли актов ЕСПЧ в российском налоговом праве изложена следующим образом: данный Суд не принимает к рассмотрению дела, которые могут быть успешно разрешены конституционным судом страны заявителя, и не удовлетворяет требования, ограничивающие налоговый суверенитет государства, но обращает внимание на недопустимость конфискации денежных средств под видом налогообложения <440>.

<440> Резолюция XII Международной научно-практической конференции "Налоговое право в решениях КС РФ" // Налоговед. 2015. N 7. С. 11.

В п. 10 Постановления Пленума ВС РФ от 10 октября 2003 г. N 5 "О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров Российской Федерации" разъяснено, что Российская Федерация как участник Конвенции о защите прав человека и основных свобод признает юрисдикцию ЕСПЧ обязательной по вопросам толкования и применения Конвенции и Протоколов к ней в случае предполагаемого нарушения Российской Федерацией положений этих договорных актов, когда предполагаемое нарушение имело место после вступления их в силу в отношении Российской Федерации (ст. 1 Федерального закона от 30 марта 1998 г. N 54-ФЗ "О ратификации Конвенции о защите прав человека и основных свобод и Протоколов к ней"). Поэтому применение судами вышеназванной Конвенции должно осуществляться с учетом практики ЕСПЧ во избежание любого нарушения Конвенции о защите прав человека и основных свобод.

Как следует из п. 4 Постановления Пленума ВС РФ от 19 декабря 2003 г. N 23 "О судебном решении", суду следует учитывать в т.ч. постановления ЕСПЧ, в которых дано толкование положений Конвенции о защите прав человека и основных свобод, подлежащих применению в данном деле.

В связи с этим следует отметить, что вопросы приоритета указанной Конвенции разрешаются в Европе неединообразно. Так, весьма интересны сведения, приведенные М. Визентин: при возникновении противоречий между решениями ЕСПЧ и национальным законодательством некоторые страны позволяют своим судам непосредственно следовать позиции наднационального суда до принятия закона, имплементирующего эти положения. Примерами могут послужить: Нидерланды, где Конвенция обладает большей силой, чем Конституция страны; Франция, где Конвенция обладает большей силой, чем законы, но меньшей, чем Конституция страны; Италия и Германия, где Конвенция имеет равный статус с национальными законами. Г. Тернер сообщает, что установленные Конвенцией права не имеют преимущественной силы перед государственными законами Великобритании и в случаях, когда национальное законодательство не может быть истолковано без противоречий с Конвенцией, национальный суд имеет право сделать заявление о несовместимости ее положений с британским законодательством <441>.

<441> Визентин М., Демейер К., Тернер Г. Учет в национальной судебной практике правовых позиций наднациональных судов по вопросам налогообложения // Налоговед. 2014. N 8. С. 45.

В плане системы арбитражных судов, поскольку не по всем налоговым спорам в конкретный момент времени существует сформированная практика ВС РФ (ранее - также и ВАС РФ), практика иных арбитражных судов может иметь определяющее значение в конкретном случае. Соглашаясь с И.В. Цветковым, можно утверждать, что судебные акты арбитражных судов округов имеют силу убеждающего прецедента <442>. В п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 20 декабря 2006 г. N 65 "О подготовке дела к судебному разбирательству" разъяснено, что судье необходимо в каждом случае при подготовке дела к судебному разбирательству проанализировать судебную практику применения законодательства, регулирующего спорные правоотношения. Примечательно и то, что ФНС России, анализируя арбитражную практику, в т.ч. учитывает дела, разрешенные на уровне арбитражных судов округов (письмо от 24 декабря 2013 г. N СА-4-7/23263).

<442> Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе: Практич. пособ. по судебной защите. М., 2004. С. 12.

Следует отметить, что по вопросам, урегулированным в законе неоднозначно и еще не отраженным в разъяснениях КС РФ, ВС РФ (ранее - также и ВАС РФ), практика различных арбитражных судов округов в принципе может различаться в силу наличия у судов независимого права на толкование норм. Естественно, арбитражные суды первой (апелляционной) инстанции определенного судебного округа ориентируются в первую очередь на практику "своего" окружного суда. В данном случае приведение практики к "единому знаменателю" - задача ВС РФ. Именно по этой причине одно из оснований для пересмотра в порядке надзора судебных актов - нарушение единообразия в применении и (или) толковании судами норм права (ст. 308.8 АПК РФ). Но данная проблема не присуща только нашей стране - подобные особенности правоприменения возможны в любом государстве с многоуровневой судебной системой. Так, Д. Ларо сообщает сведения о том, что до момента кодификации доктрины экономической сущности окружные суды в США применяли ее по-разному <443>. Исходя из позиции А.А. Иванова, налоговые споры не могут разрешаться по всей стране абсолютно единообразно в силу естественных свойств судебной системы <444>.

<443> Ларо Д. Судебная доктрина экономической сущности в США // Налоговые споры: опыт России

и других стран: По материалам V Междунар. научно-практ. конф. 26 - 27 октября 2011 г. С. 93.

<444> Иванов А.А. Вопросы международно-правового регулирования и национальной позиции России в сфере налогообложения. Специфика роли арбитражных судов в построении национальной налоговой политики // Закон. 2013. N 10. С. 41.

С учетом того что законодательство и правовые позиции по его применению находятся в постоянном совершенствовании, представляют интерес Постановления Президиума ВАС РФ от 17 января 2012 г. N 10034/11 и от 4 февраля 2014 г. N 16291/10. В данных судебных актах в обоснование выводов применен интересный термин "тенденция развития правового регулирования". Кроме того, в Постановлениях КС РФ от 15 апреля 2014 г. N 11-П и от 30 ноября 2012 г. N 29-П, Президиума ВАС РФ от 6 сентября 2011 г. N 4275/11 применяется термин "законодательная тенденция". Появление подобных терминов в актах высших судебных органов, как представляется, свидетельствует о том, что понимание правоприменителем (в том числе судом) данных тенденций важно для принятия верных решений. Такая информация сродни сведениям о законодательном процессе и тех законопроектах, которые планируются к принятию.

В связи с изложенным показательны сведения, приведенные Р. Польссоном применительно к шведской правовой системе: подготовительные материалы - это собирательное понятие, обозначающее документацию, которая накапливается при подготовке закона или внесении в него изменений до момента их принятия Риксдагом. Шведская теория источников права, видимо, уникальна в мире в части признания значения для правового регулирования за подготовительными материалами. Едва ли в какой-либо еще правовой системе данному источнику права придается такое значение, как в Швеции. Действительно, шведские подготовительные материалы очень обширны, они общедоступны, что для многих стран нехарактерно; в целом подготовительным материалам придается большое значение как вспомогательному средству для толкования законов <445>.

<445> Польссон Р. Шведское налоговое право. Екб., 2006. С. 64.

Впрочем, в отечественной практике также иногда имеют место ссылки на нормотворческие материалы. Так, исходя из решения ВАС РФ от 18 октября 2012 г. N ВАС-5244/12, Суд учел пояснительную записку к оспариваемому нормативному правовому акту. В Обзоре судебной практики ВС РФ N 1 (2014) (утв. Президиумом ВС РФ 24 декабря 2014 г.) при ответе на вопрос о подведомственности дел по спорам о результатах определения кадастровой стоимости в качестве одного из доводов использована пояснительная записка к законопроекту, впоследствии принятому в виде Федерального закона от 4 июня 2014 г. N 143-ФЗ.

Имеют место и аргументированные позиции, позволяющие усомниться в том, что следует рассматривать отечественные законодательные материалы как документы исключительной важности при толковании закона. Например, с точки зрения Г.А. Гаджиева, воля законодателя - это распространенная юридическая фикция, которая как реальность не существует. Нет никакой воли законодателя. Мы же не можем выявить коллективную волю тех законодателей, которые сидели в зале, когда голосовали. Следовательно, нельзя придавать очень большой авторитет тому, о чем думали отцы-создатели Конституции. Все равно проникнуть в их мыслительный процесс невозможно. Современный судья должен думать о реалиях: об экономике, о последствиях его решения, которое во всех случаях должно быть рациональным <446>. С учетом того что значительное число современных налоговых законопроектов дополняется принципиально важными нормами на стадии второго чтения <447>, пояснительная записка может вообще не содержать обоснования их наличия в итоговом федеральном законе.

<446> Гаджиев Г.А. Современный судья должен думать об экономике. URL: http://zakon.ru/Discussions/sovremennyj_sudya_dolzhen_dumat_ob_ekonomike_intervyu_gadisa_gadzhieva/17539.

<447> Резолюция XII Международной научно-практической конференции "Налоговое право в решениях КС РФ" // Налоговед. 2015. N 7. С. 10.

Д.М. Щекин применяет интересный термин - реально действующее налоговое право как совокупность не только правовых норм, но и судебных подходов к решению проблем налогообложения <448>. С.В. Запольский не без оснований считает, что время говорить о возникновении особого судебного права как интерпретации законов, других источников права через мировоззрение судей как некоего замкнутого социума, для которого закон - скорее информация о праве, нежели само право <449>. Г.П. Толстопятенко, рассматривая европейское налоговое право, отмечает, что суд не только защищает закон от неправильного его понимания, но и дает такое толкование его статьям, которое корректирует его

содержание и в конечном итоге направляет развитие законодательства <450>. То, что судебная практика применения норм права сама по себе является источником права, подтверждается, в частности, тем, что КС РФ потенциально может признать неконституционной практику применения отдельных норм. Так, в Постановлении КС РФ от 12 октября 1998 г. N 24-П фактически признана неконституционной сложившаяся правоприменительная практика, отраженная, в частности, в информационном письме Президиума ВАС РФ от 4 апреля 1996 г. N 1. **Sententia facit jus, et legis interpretatio leges vim obtinent** - судебное решение создает права, ибо толкование закона имеет силу закона <451>.

<448> Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права. М., 2007. С. 93.

<449> Запольский С.В. Теория финансового права: Научные очерки. М., 2010. С. 215.

<450> Толстопятенко Т.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М., 2001. С. 119.

<451> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 348.

При этом, как справедливо отмечает И.Б. Михайловская, являясь частью государственного механизма и вынося свои решения от имени государства, суд ограничен рамками действующего законодательства; судебная политика лишь в течение достаточно короткого периода времени может находиться в противоречии с политикой других ветвей власти <452>. Так, п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 (утратил силу 30 июля 2013 г.) исключал начисление пени (ст. 75 НК РФ) при неуплате в срок так называемых "оценочных" авансовых платежей (например, по НДС с предполагаемого дохода индивидуальных предпринимателей - п. 9 ст. 227 НК РФ). Законодатель, по всей видимости, не согласился с этой позицией, внес изменения в ст. 58 НК РФ и с 1 января 2007 г. специально установил в п. 3 обязательность уплаты пени при просрочке авансовых платежей. Соответственно, в настоящее время пени подлежат уплате при несвоевременном внесении налогоплательщиком любых авансовых платежей, в том числе "оценочных" (что признано в п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57).

<452> Михайловская И.Б. Суды и судьи: независимость и управляемость. М., 2008. С. 6.

Другой пример - в п. 20 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. N 41/9, в п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 (утратил силу 30 июля 2013 г.), а также в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 июля 2001 г. N 3246/01 Суды расценили в качестве пресекательных (то есть не подлежащих восстановлению) сроки, установленные в п. 3 ст. 48 и в п. 1 ст. 115 НК РФ на обращение налогового органа в суд с иском о взыскании с налогоплательщика налогов (пеней, санкций). Федеральный законодатель с 1 января 2007 г. предусмотрел, что данные сроки могут быть восстановлены судом по ходатайству налогового органа. Кроме того, то же положение было внесено в п. 3 ст. 46 и в п. 1 ст. 47 НК РФ для случая судебного взыскания налога с организации (индивидуального предпринимателя) при пропуске налоговым органом срока на внесудебное взыскание. Остается только отметить, что российский законодатель отреагировал на данные правовые позиции ВС РФ и ВАС РФ через много лет после их появления.

В этой связи представляют интерес сведения, приведенные Д. Бирком: если Высший финансовый суд Германии выносит решение не в пользу налоговых органов, реакция законодателя может быть незамедлительной. Через пару месяцев может вступить в силу закон, нивелирующий последствия решения суда <453>.

<453> Интервью с Д. Бирком, директором Института налогового права Мюнстерского университета, профессором // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно-практ. конф. 21 - 22 ноября 2008 г. С. 312.

Пример более оперативной реакции законодателя: как следует из п. 23 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, поскольку п. 3 ст. 76 НК РФ возможность приостановления операций по счетам в банках связывает с несвоевременным представлением налоговых деклараций, а в силу п. 1 ст. 80 НК РФ налоговая декларация может быть представлена только налогоплательщиком, соответствующая мера не может быть применена к налоговому агенту в случае нарушения им сроков представления расчетов, предусмотренных частью второй НК РФ. Впоследствии Федеральным законом от 2 мая 2015 г. N 113-ФЗ в ст. 76 НК РФ был введен п. 3.2, в соответствии с которым решение налогового органа о приостановлении операций налогового агента по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств также принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в случае непредставления указанным налоговым агентом расчета сумм налога на доходы физических лиц,

исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такого расчета.

Но не следует, однако, полагать, что законодатель, отслеживая правовые позиции высших судебных органов, в любом случае пытается их преодолеть - в некоторых случаях нормы права уточняются в соответствии с новыми правовыми позициями. Более того, преодоление правовой позиции КС РФ прямо запрещено в ст. 79 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. N 1-ФКЗ "О Конституционном Суде Российской Федерации". Так, действующая с 1 января 2007 г. редакция ст. 113 "Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения" НК РФ согласована с правовой позицией, изложенной в Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. N 9-П, а непосредственно в указанном судебном акте законодателю было рекомендовано внести изменения в данную статью. Другой пример - в п. 16 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71 сделан вывод, что в случае невнесения или неполного внесения авансового платежа по какому-либо налогу с налогоплательщика не может быть взыскан штраф, предусмотренный ст. 122 НК РФ. Законодатель с данной правовой позицией, по всей видимости, согласился и с 1 января 2007 г. скорректировал п. 3 ст. 58 НК РФ: нарушение порядка исчисления и (или) уплаты авансовых платежей не может рассматриваться в качестве основания для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Примеры современного воплощения правовых позиций судов в нормах права. Так, в п. 5 ст. 140 НК РФ через принятие Федерального закона от 2 июля 2013 г. N 153-ФЗ законодатель фактически реализовал правовую позицию, изложенную в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 апреля 2012 г. N 15129/11: если вышестоящий налоговый орган по формальным основаниям отменяет решение налоговой инспекции, проводившей проверку, то это дает основание вышестоящему налоговому органу самостоятельно вынести решение по результатам этой проверки.

Другой вариант: в п. 2 ст. 138 НК РФ (в редакции, действующей с 1 января 2014 г.) предусмотрено, что в случае, если решение по жалобе (апелляционной жалобе) не принято вышестоящим налоговым органом в установленные в НК РФ сроки, акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в судебном порядке. Ранее, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 ноября 2007 г. N 8815/07, был сделан вывод, что срок, предусмотренный ч. 4 ст. 198 АПК РФ, должен исчисляться с момента истечения срока для рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом.

Еще пример: в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 июня 2010 г. N 2217/10 была выражена правовая позиция, в силу которой налоговые вычеты по НДС могут применяться налогоплательщиком не только в том налоговом периоде, в котором у него возникло соответствующее право, но и в любом ином налоговом периоде в течение трех лет. Впоследствии, Федеральным законом от 29 ноября 2014 г. N 382-ФЗ данная позиция была частично реализована в п. 1.1 ст. 172 НК РФ: налоговые вычеты, предусмотренные п. 2 ст. 171 НК РФ, могут быть заявлены в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных налогоплательщиком на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав или товаров, ввезенных им на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Теория права исходит из того, что судебная практика должна быть стабильной. **Cursus curiae est lex curiae** - практика суда есть закон для него <454>. **De similibus idem est iudicium** - по сходным делам выносятся одинаковые решения <455>. В Постановлении КС РФ от 21 января 2010 г. N 1-П разъяснено, что закрепленным Конституцией РФ принципом независимости судей при осуществлении правосудия во взаимосвязи с принципами верховенства Конституции РФ и федеральных законов в российской правовой системе и равенства всех перед законом и судом обуславливается требование единообразного применения норм Конституции РФ и основанных на ней федеральных законов всеми судами.

<454> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 117.

<455> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 125.

Получение информации о правовых позициях судов невозможно без доступа к текстам соответствующих судебных актов и разъяснений. Следует отметить, что п. 1 ст. 15 Федерального закона от 22 декабря 2008 г. N 262-ФЗ "Об обеспечении доступа к информации о деятельности судов в Российской Федерации" предусматривает, что тексты судебных актов, за исключением приговоров, размещаются в сети Интернет после их принятия. Тексты приговоров размещаются после их вступления в силу.

В п. 61.9 Регламента арбитражных судов Российской Федерации (утв. Постановлением Пленума ВАС РФ от 5 июня 1996 г. N 7) разъяснено следующее: арбитражным судам следует иметь в виду, что со дня размещения постановления Президиума ВАС РФ в полном объеме на сайте ВАС РФ (в настоящее

время - со дня размещения акта ВС РФ на официальном сайте) практика применения законодательства, на положениях которого основано данное постановление, для них считается определенной. Аналогичные правила применяются при установлении даты, когда считается определенной практика применения законодательства по вопросам, разъяснения по которым содержатся в постановлениях Пленума и информационных письмах Президиума ВАС РФ. Соответственно, арбитражные суды обязаны учитывать практику ВС РФ со дня размещения документа на официальном сайте. То, что момент размещения акта ВС РФ на сайте влечет правовые последствия не только для арбитражных судов, но и для иных лиц, следует из п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2011 г. N 52: с этого дня начинают исчисляться процессуальные сроки, установленные в АПК РФ.

В качестве примеров существенной важности момента публикации судебного акта на официальном сайте суда можно привести п. 30 Постановления Пленума ВАС РФ от 25 декабря 2013 г. N 99 "О процессуальных сроках", впоследствии реализованного в Определениях ВС РФ от 24 июня 2015 г. N 305-ЭС15-1911 и от 21 августа 2015 г. по делу N 304-ЭС15-9365: несвоевременное размещение судом первой (апелляционной) инстанции судебного акта в информационно-телекоммуникационной сети Интернет не продлевает срока на апелляционное (кассационное) обжалование, но при наличии соответствующего ходатайства заявителя является основанием для восстановления пропущенного срока. С учетом п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 мая 2009 г. N 36, если заявителем допущена просрочка меньшей продолжительности по сравнению с просрочкой суда, суд обязан восстановить пропущенный срок при наличии ходатайства.

Как справедливо отмечает Р.А. Познер, ценность письменных, опубликованных решений переходит главным образом к людям, не являющимся сторонами разбирательства и не несущим расходов на его осуществление <456>.

<456> Познер Р.А. Экономический анализ права. М., 2004. Т. 2. С. 696.

Указанные тенденции в доведении до заинтересованных лиц актов судов позволяют предположить, что официальная публикация любых нормативных (судебных) актов в периодических печатных изданиях с течением времени может быть полностью заменена их размещением в информационных системах (в сети Интернет). Исходя из Постановления КС РФ от 24 октября 1996 г. N 17-П можно утверждать, что днем обнародования акта следует считать презюмируемый день получения информации о содержании акта его адресатами. Подтверждение данного вывода - в соответствии с современной редакцией ст. 4 Федерального закона от 14 июня 1994 г. N 5-ФЗ "О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания" официальным опубликованием федерального конституционного закона, федерального закона, акта палаты Федерального Собрания считается первая публикация его полного текста в "Парламентской газете", "Российской газете", "Собрании законодательства Российской Федерации" или первое размещение (опубликование) на Официальном интернет-портале правовой информации (www.pravo.gov.ru).

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 сентября 2012 г. N 4290/12 разъяснено, что обнародование путем опубликования нормативного правового акта в определенном законом официальном издании, сочетаемое с размещением актов на официальных сайтах в сети Интернет, в настоящее время является общераспространенным и обеспечивает всем заинтересованным лицам возможность ознакомления с содержанием и реквизитами принятых актов. В решении ВАС РФ от 6 июня 2013 г. N ВАС-3797/13 сделан еще более интересный вывод: оспариваемый Приказ ФНС России был частично опубликован в сети Интернет, хотя Правила подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации (утв. Постановлением Правительства РФ от 13 августа 1997 г. N 1009) такого способа обнародования не предусматривали. По мнению Суда, действительно, опубликование оспариваемого Приказа без приложений, с указанием в опубликованном тексте Приказа на размещение приложений к Приказу N 1 - 11 на официальном сайте ФНС России и факт размещения этих документов на указанном сайте не свидетельствуют об официальном опубликовании нормативного правового акта в полном объеме. Вместе с тем осуществленная публикация текста Приказа с указанием на возможность ознакомиться с приложениями к нему на официальном сайте ФНС России, то есть на общедоступном официальном источнике информации, не нарушила прав заявителя на получение информации о принятом нормативном правовом акте и его содержании, не повлекла каких-либо негативных последствий для заявителя, поскольку он был информирован о принятии нормативного правового акта и мог воспользоваться информацией, размещенной на официальном общедоступном сайте органа, принявшего этот акт.

Вполне согласуется с данными тенденциями и правовая позиция, изложенная в Определениях КС РФ от 25 сентября 2014 г. N 2012-О, от 23 октября 2014 г. N 2418-О, 2421-О, применительно к актам,

установившим кадастровую стоимость земельных участков (используемую в т.ч. для целей налогообложения): Суд, проанализировав нормативную базу, не усмотрел нарушений в том, что акт органа власти, положенный в основу расчета кадастровой стоимости земельных участков, был официально опубликован в установленный налоговым законодательством срок, а приложения к нему размещены на сайте Министерства экологии и природопользования Московской области и являлись доступными для неограниченного круга лиц, в том числе для заявителя.

Также следует отметить, что признание значительной роли судебных актов и разъяснений высших судебных органов в разрешении налоговых споров само по себе не означает абсолютной роли судебной практики. "Проверка" заинтересованным лицом некоторой правовой идеи на практике, и даже получение соответствующего решения суда (в том числе и высшего) автоматически не означает правильности идеи. Практика применения норм права, в том числе и судебная, может не соответствовать нормам или даже принципам права. Как обоснованно отмечает В.А. Белов, одним из недостатков современных научных исследований по гражданскому праву является преклонение юридической науки перед практикой; оправдание практики; проверка научных выводов незаконной практикой <457>. Данный вывод вполне применим и к налоговому праву. Судебная практика должна исследоваться со всех позиций, в том числе и с критических. Пример ситуации, в которой КС РФ под давлением юридического сообщества фактически изменил свою правовую позицию, сформулированную в Определении от 8 апреля 2004 г. N 169-О, - впоследствии принятое им Определение от 4 ноября 2004 г. N 324-О. Интересно то, что В.Д. Зорькин, Председатель КС РФ, описывая Определение от 8 апреля 2004 г. N 169-О, согласился с тем, что его общественный резонанс был беспрецедентным <458>.

<457> Белов В.А. Типичные недостатки диссертаций по гражданскому праву // Вестник гражданского права. 2007. N 1.

<458> Правила жизни Валерия Зорькина. URL: <http://pravo.ru/story/view/67946/>.

Другой пример - в Постановлении Большого сената Федеральной финансовой палаты Германии (BFH) от 17 декабря 2007 г. N GrS 2/04 признано, что сформированная более 40 лет назад, в 1962 году, практика BFH по вопросу учета при налогообложении наследником убытков, не учтенных наследодателем, является ошибочной. То, что этой практикой с тех пор постоянно пользовались финансовые (налоговые) органы, не означает, что она приобрела ранг правового обычая, поскольку правоприменители (налогоплательщики, финансовые органы, финансовые суды и признанные авторы соответствующей научной литературы) не рассматривали и не рассматривают эту практику как правомерную. Кроме того, BFH придерживается позиции, что соображения сохранения непрерывности судебной практики не должны препятствовать изменению устоявшейся судебной практики вследствие новых выводов правовой науки, дабы избежать "окаменения" права, если в пользу такого изменения говорят веские и целесообразные доводы <459>.

<459> Зарипов В.М. Высший финансовый суд ФРГ о недопустимости обратной силы решения высшего судебного органа, ухудшающего положение налогоплательщика по сравнению со сложившейся судебной практикой // Налоговед. 2012. N 11. С. 23 - 25.

Обобщенный вывод делает Г.А. Гаджиев: жизнь подсказывает, что истины в конечной инстанции в юриспруденции не бывает. Но последняя инстанция должна быть в споре. Это обеспечивает определенность <460>.

<460> Гаджиев Г.А. Современный судья должен думать об экономике. URL: http://zakon.ru/Discussions/sovremennyj_sudya_dolzhen_dumat_ob_ekonomike_intervyu_gadisa_gadzhieva/17539.

Еще один немаловажный аспект. Представляется вполне корректной позиция О.О. Журавлевой о том, что неизбежное негативное последствие признания актов судебных органов в качестве источника права - усложнение действующего законодательства, а как следствие - его понятности и предсказуемости для широкого круга лиц, в том числе и не обладающих специальными познаниями в области права <461>. Интересна и позиция А.В. Демина о том, что в настоящее время имеет место гипертрофированная (по сравнению с иными отраслями права) роль высших судебных инстанций в формировании новых налогово-правовых норм, а подчас и крупных нормативно-логических конструкций <462>. Впрочем, данная ситуация не характерна исключительно для России. Так, Р. Польссон приводит сведения о том, что налоговые органы, административные суды первой и второй инстанции стремятся в своей правовой практике следовать позиции, выработанной Высшим административным судом по тем или иным

вопросам. Налоговое право - эта та область шведской правовой системы, в которой практика правоприменения имеет очень большое значение в качестве источника права <463>. Однако по сведениям, приведенным У. Бернамом, в правовой системе США федеральные суды вырабатывают нормы прецедентного права, число соответствующих прецедентов существенно по сравнению с другими областями права. При этом важность судебного толкования, по сравнению с другими источниками налогового права, относительно невелика. Подавляющее большинство дел относится к ситуациям со специфическим набором обстоятельств и имеет небольшое значение для иных вопросов <464>.

<461> Журавлева О.О. Принцип правовой определенности и правовой статус лица в налоговом праве // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2009 г. С. 54.

<462> Демин А.В. Нормы налогового права. Красноярск, 2010. С. 7.

<463> Польссон Р. Шведское налоговое право. Екб., 2006. С. 112.

<464> Бернам У. Правовая система США. М., 2006. С. 988.

Кроме того, как справедливо отметил Е.В. Тарибо, если закон или правовой акт органа исполнительной власти может быть проверен и отменен судом, в том числе и при конституционном контроле, для регулятивных разъяснений по вопросам судебной практики внешняя проверка не предусмотрена <465>. Представляет интерес и подход Э.Х. Леви: демократический процесс предполагает, что спорные изменения должны проводиться законодательным органом. И не только потому, что существует механизм, облакающий законодателя ответственностью. А все потому, что суды обычно не хотят брать это на себя: они принимают решение только по рассматриваемому делу, им трудно инициировать какие-то реформы, придерживаться непопулярной доктрины <466>. Применительно к российским реалиям данное обстоятельство отмечает и Д.М. Щекин: возможности ВАС РФ как органа судебной власти ограничены: он не может своим постановлением ввести, например, антиофшорное регулирование в налоговой сфере; по законодательству у него нет полномочий формулировать подобные антиофшорные правила <467>. С точки зрения Р.А. Познера, требование исковой правоспособности уменьшает число случаев, в которых суд может выработать или изменить правовую норму. Он не может действовать в тот момент, когда потребность в новой правовой норме или в изменении старой впервые становится очевидной. Он должен ждать до тех пор, пока ему не придется рассматривать конкретный правовой конфликт <468>.

<465> Тарибо Е.В. Пределы участия судебной власти в процессе правотворчества // Налоговед. 2011. N 5. С. 15.

<466> Леви Э.Х. Введение в правовое мышление. М., 1995. С. 43.

<467> Щекин Д.М. Налоговое право не только в нашей стране, но и во всем мире постепенно деформализуется // Закон. 2013. N 10. С. 16.

<468> Познер Р.А. Экономический анализ права. М., 2004. Т. 2. С. 700, 701.

Таким образом, несмотря на существенную роль судебной практики в регулировании налоговых правоотношений, актом судебного органа не может быть, например, введен налог, не может быть увеличена его ставка, не может быть обязана к уплате новая категория плательщиков и т.д. - все это привилегия законодателя. Суды вправе истолковывать уже имеющиеся нормы права, и даже если их толкование фактически создает новую норму, это не может выходить за рамки, определенные для судов законом. Глава Верховного суда Великобритании лорд Дэвид Нойбергер отмечает, что как парламент не должен указывать судьям, какие решения выносить, так и судьи не должны говорить парламенту, что делать в сфере законодательства <469>.

<469> Правила жизни Дэвида Нойбергера. URL: <http://pravo.ru/story/view/117821/>.

1.4. Акты налогового законодательства. Сроки в налоговом праве

В соответствии с п. 1 ст. 12 НК РФ в Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные. Согласно общему положению п. 2 ст. 12 НК РФ федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Федеральные налоги исчерпывающим образом регулируются федеральными законами (в настоящее время - преимущественно главами части второй НК РФ), в них содержатся все нормы, позволяющие любому лицу однозначно определить, является ли оно налогоплательщиком данного

налога, и если является - то определить основания возникновения обязанности, правила исчисления и уплаты налога. Как указано в Постановлении КС РФ от 21 марта 1997 г. N 5-П, федеральный законодатель устанавливает федеральные налоги и сборы в соответствии с Конституцией РФ, самостоятельно определяя не только их перечень, но и все элементы налоговых обязательств.

В редких случаях федеральный законодатель предоставляет (делегировать) отдельные права по регулированию федеральных налогов (а также указывает пределы регулирования) федеральным органам исполнительной власти, региональным и местным органам власти. Следует отметить, что федеральный законодатель обычно дает органам власти иного уровня только такие полномочия, которые не затрагивают федеральный бюджет. Так, в соответствии с п. 1 ст. 284 НК РФ налоговая ставка по налогу на прибыль организаций в общем случае устанавливается в размере 20%. При этом сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 2%, зачисляется в федеральный бюджет; сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 18%, зачисляется в бюджеты субъектов РФ. Налоговая ставка налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, законами субъектов РФ может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка в общем случае не может быть ниже 13,5%.

Соответственно, Законом Нижегородской области от 14 марта 2006 г. N 21-3 "О предоставлении льгот по налогу на прибыль организаций" снижена на 4% ставка налога на прибыль организаций, установленная для зачисления в бюджет Нижегородской области, в том числе для организаций почтовой и курьерской деятельности при условии, если выручка от почтовой и курьерской деятельности составляет не менее 50% (п. 1 ст. 1).

Что касается региональных и местных налогов, то в этом случае в силу п. п. 3, 4 ст. 12 НК РФ в федеральных законах предусматриваются нормы, определяющие обязанных лиц, основания возникновения обязанности по уплате налога и пределы налогового бремени, а также, в большинстве случаев, право органов власти субъектов РФ (муниципальных образований) регламентировать соответствующий налог (в основном в части налоговой ставки и (или) налоговых льгот), а также границы возможной регламентации. Права региональных и местных органов законодательной (представительной) власти в части регламентации региональных и местных налогов в значительной степени сходны, поскольку имеют рамочный характер, определенный федеральными законами. Кроме того, право любого субъекта РФ (муниципального образования) на введение регионального (местного) налога зависит только от Российской Федерации, но не от воли какого-либо иного публично-правового образования. В частности, субъект РФ формально не может влиять на местные налоги, взимаемые на его территории, а муниципальное образование - на региональные налоги. Так, в Определении ВС РФ от 31 марта 2004 г. N 58-Г04-1 сделан вывод о незаконности установления законом субъекта Российской Федерации льгот по местным налогам.

Однако нельзя не отметить, что в некоторых случаях региональные органы власти могут влиять на объем налоговых обязательств налогоплательщиков по местным налогам. Так, в силу ст. 390 НК РФ налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельных участков. Как следует из п. 1 ст. 402 НК РФ, налоговая база по налогу на имущество физических лиц в общем случае определяется исходя из их кадастровой стоимости. В частности, в Нижегородской области приняты Постановления Правительства Нижегородской области от 10 декабря 2014 г. N 863 "Об утверждении результатов определения кадастровой стоимости земельных участков в составе земель населенных пунктов Нижегородской области", от 7 июня 2012 г. N 331 "Об утверждении результатов государственной кадастровой оценки объектов недвижимости (за исключением земельных участков) на территории Нижегородской области". Соответственно, нормативный правовой акт регионального органа исполнительной власти прямо влияет на размер местных налогов (земельного и на имущество физических лиц).

В соответствии с п. 3 ст. 12 НК РФ **региональными налогами** признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов, если иное не предусмотрено НК РФ. При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены НК РФ. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ. Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации законами о налогах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Сходная правовая позиция была выражена в Постановлении КС РФ от 30 января 2001 г. N 2-П: круг налогоплательщиков региональных налогов, а также существенные элементы каждого регионального

налога (в том числе объект налогообложения, налоговая база, предельная ставка налога) должны регулироваться федеральным законом, с тем чтобы не допускать излишнего обременения налогоплательщиков обязанностями по уплате налогов, устанавливаемыми законами субъектов РФ о региональных налогах, формирования доходной части бюджетов одних субъектов РФ за счет других, нарушения конституционных положений о единстве экономического пространства, равенстве прав человека и гражданина, свободном перемещении товаров, услуг и финансовых средств.

Исходя из Определения КС РФ от 9 апреля 2002 г. N 68-О, не соответствовали Конституции РФ положения Федерального закона от 31 июля 1998 г. N 142-ФЗ "О налоге на игорный бизнес" (утратил силу) о возможности установления законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации конкретных ставок налога для игорных заведений, находящихся на территориях субъектов Российской Федерации, превышающих установленные указанным Федеральным законом минимальные размеры налоговых ставок, без ограничения федеральным законом предельных размеров таких ставок. Отсутствие ограничений максимальных размеров ставок налога на игорный бизнес порождает возможность произвольного усмотрения законодательных органов субъектов Российской Федерации при установлении его конкретных ставок, что не согласуется с конституционными требованиями, относящимися к законному установлению налогов и сборов.

Вообще говоря, установление в Федеральном законе неограниченного права регионального (местного) органа власти на регламентацию соответствующего налога может происходить и без того, чтобы данный вопрос в итоге попал на рассмотрение высших судебных органов - законодатель может успеть исправить проблему. Так, в ст. 346.25.1 НК РФ (была введена с 1 января 2006 г., утратила силу с 1 января 2013 г.) было предусмотрено право региональных органов власти вводить и регламентировать на территориях субъектов РФ патентную систему налогообложения. Облагаемый данным налогом размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода устанавливался на календарный год законами субъектов РФ (п. 7 ст. 346.25.1 НК РФ), но какого-либо ограничения данного параметра в НК РФ не было. Иными словами, через установление сколь угодно высокого предполагаемого дохода региональный законодатель фактически мог установить сколь угодно высокий налог. Однако до высших судебных органов данная проблема не была доведена, в т.ч. и по той причине, что рассматриваемая система налогообложения применялась налогоплательщиками добровольно (п. 1 ст. 346.25.1 НК РФ). В настоящее же время патентная система налогообложения регламентируется гл. 26.5 НК РФ, а максимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода ограничен непосредственно в НК РФ - он в общем случае не может превышать 1 млн. руб. (п. 7 ст. 346.43 НК РФ).

Кроме ситуации, в которой орган региональной (местной) власти не ограничивается в своей налоговой нормотворческой активности федеральным законом, в принципе могут иметь место и случаи, когда федеральное ограничение есть, но игнорируется. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 января 2009 г. N 11519/08 проанализирован региональный закон, в котором ставки транспортного налога были установлены с превышением предела, установленного в НК РФ. По мнению высшего судебного органа, на основании ст. 13 АПК РФ суды при рассмотрении дела были обязаны учесть несоответствие регионального закона НК РФ и применить предельную ставку, установленную в НК РФ.

На основании п. 4 ст. 12 НК РФ **местными налогами** признаются налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований, если иное не предусмотрено НК РФ. При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены НК РФ. Иные элементы налогообложения по местным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

Правовая позиция, изложенная в вышеуказанном Постановлении КС РФ от 30 января 2001 г. N 2-П, в полной мере применима и к местным налогам.

Как свидетельствует судебная практика, эпизодически имеют место попытки введения на региональном (местном) уровне налогов, не предусмотренных НК РФ (иными федеральными законами). Так, исходя из Определения ВС РФ от 20 июня 2012 г. N 58-АПГ12-5, в Хабаровском крае была введена плата за пользование земельными участками без правоустанавливающих документов, квалифицированная Судом как вид налогообложения, не предусмотренный федеральным законодательством.

Очевидно, что если бы в федеральном законе отсутствовали, например, круг налогоплательщиков или основания возникновения обязанности по уплате регионального (местного) налога, то в каждом публично-правовом образовании они бы могли определяться произвольно. И в этом случае не исключено,

что некоторый налог уплачивался бы на одной территории только индивидуальными предпринимателями в связи с владением имуществом, а на другой территории - всеми физическими и юридическими лицами в связи с получением дохода, что, в частности, нарушило бы единое экономическое пространство Российской Федерации.

Следует отметить, что применительно к некоторым региональным и местным налогам федеральный законодатель предусматривает не только максимальную, но и минимальную ставку налога, т.е. фактически минимально возможный размер налогового бремени, который не может быть снижен региональным (местным) законодателем при введении им налога. Например, подобные ограничения предусмотрены в п. 2 ст. 361 НК РФ в отношении транспортного налога, в п. 1 ст. 369 НК РФ применительно к налогу на игорный бизнес.

К региональным и местным налогам при их "классическом" регулировании в полной мере применима позиция А.И. Худякова: если элементы налога устанавливаются различными правовыми актами, принятыми в некой последовательности, эти акты начинают действовать лишь в том случае, когда будет принят последний акт, завершающий процесс установления налога <470>. Кроме того, в одном из известных учебных пособий приведено мнение о том, что регулирование региональных (местных) налогов, частично - в НК РФ, частично - на региональном и местном уровне, может быть обозначено как расщепленное установление элементов налога <471>.

<470> Худяков А.И. Избранные труды по финансовому праву. СПб., 2010. С. 427.

<471> Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. СПб., 2002. С. 143.

Следует отметить, что "классическое" регулирование региональных и местных налогов, при котором региональная (местная) власть имела право решать вопрос о введении налога на подведомственной территории, в настоящее время изменено. В части регионального налога на игорный бизнес в п. 2 ст. 369 НК РФ законодатель изначально, то есть с 1 января 2004 г., предусмотрел, что если ставки данного налога не установлены законами субъектов Российской Федерации, то применяются специальные федеральные ставки, прямо предусмотренные в НК РФ. В связи с вступлением в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 29 ноября 2012 г. N 202-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации" в главах "Транспортный налог", "Налог на имущество организаций", "Земельный налог" НК РФ относительно единообразно установлена факультативность нормотворческой активности региональных (местных) органов власти при решении вопроса о введении соответствующего налога на подведомственной территории (в ее отсутствие взимание налога производится по федеральным ставкам). Теперь же, с 1 января 2015 г., в силу уже наметившейся "традиции" в гл. 32 "Налог на имущество физических лиц" НК РФ на основании п. 6 ст. 406 НК РФ если налоговые ставки по этому налогу не определены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), то налогообложение также производится по федеральным ставкам.

Соответственно, теперь активность региональных органов власти при регулировании региональных налогов принципиальна только для транспортного налога (для организаций) и налога на имущество организаций, поскольку сроки уплаты этих налогов из НК РФ не следуют. Остальные региональные налоги имеют достаточный набор элементов непосредственно в НК РФ. Местные органы власти могут вообще не принимать нормативных правовых актов о местных налогах - и без их нормотворческой активности местные налоги будут взиматься на подведомственной территории. Указанные изменения законодательства позволяют проследить поступательное движение правовой системы России от формального федерализма к фактической унитарии. Ранее высказывалась обоснованная позиция о том, что бюджетная система России может быть признана унитарной <472>, а теперь тот же вывод вполне справедлив и в отношении налоговой системы.

<472> Лютова О.И. Уплата налога "не в тот" бюджет. Возможна ли ответственность? // Налоговед. 2012. N 7. С. 54; Шевелева Н.А. Бюджетная система России: опыт и перспективы правового регулирования в период социально-экономических реформ. СПб., 2004. С. 9.

Примечательно то, что в трудах по советскому финансовому праву отмечалось, что исключительное право установления налогов принадлежит Верховному Совету СССР, а союзные республики, автономные республики и местные Советы депутатов трудящихся в ряде случаев вправе устанавливать ставки отдельных налогов, дополнительные льготы и изъятия, а также сроки уплаты отдельных налогов <473>. С учетом вышеизложенного сейчас в рассматриваемом аспекте фактически имеет место возврат к советской налоговой системе.

<473> Советское финансовое право: Учебник / Под ред. Л.К. Вороновой, И.И. Химичевой. М., 1987. С. 248 - 249; Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых правоотношений в СССР. М., 1955. С. 23 - 24.

Впрочем, нельзя утверждать, что в части налогов во всех случаях следует стремиться к максимально широким правам региональной (местной) власти. Такой подход не следует и из международных документов. В частности, в соответствии с п. 18 Рекомендации N R (2005)¹ Комитета министров Совета Европы "О финансовых средствах местных и региональных властей" (принята 19 января 2005 г.), если местные власти могут определять уровень своих доходов от налогов, установленных на государственном уровне, они должны в целом иметь возможность изменять в первую очередь налоговую ставку, а не налоговую базу.

Как уже отмечалось, нормативные акты налогового законодательства регламентируют не только общественные отношения по уплате налогов и сборов, но и связанные с ними отношения (принудительного взыскания налога, налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения). Указанные отношения, перечисленные в п. 2 ст. 1 НК РФ, практически полностью урегулированы федеральными законами, делегирования полномочий иным органам власти (в том числе регионального и местного уровня) не происходит.

Ю.А. Крохина полагает, что в налоговой сфере государство санкционировало региональное и муниципальное правотворчество только относительно регулятивных норм. Охранительные нормы, содержащие меры государственного принуждения к нарушителям налогового законодательства, субъекты Российской Федерации и органы местного самоуправления создавать не вправе <474>. В п. 18 Постановления Пленума ВС РФ от 29 ноября 2007 г. N 48 "О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части" разъяснено, что нормативными правовыми актами субъектов РФ не могут устанавливаться санкции (меры ответственности) за нарушения бюджетного и налогового законодательства (ст. 282 БК РФ и п. 6 ч. 2 ст. 1 НК РФ соответственно); нормативными правовыми актами органов местного самоуправления или должностных лиц не может быть установлена какая-либо ответственность за их неисполнение (санкция как мера принуждения). Такая ответственность устанавливается федеральными законами и законами субъектов РФ.

<474> Крохина Ю.А. Налоговое право: Учебник. М., 2009. С. 74.

Таким образом, в части налогового законодательства санкции с точки зрения НК РФ должны регламентироваться только на федеральном уровне (что, собственно, и сделано в НК РФ, КОАП РФ и УК РФ); но в некоторых видах правоотношений возможно установление штрафной ответственности как на федеральном, так и на региональном уровне. Конкретно в КоАП РФ предполагается возможность установления административной ответственности на региональном уровне (ч. 1 ст. 1.1, ст. 1.3.1). Местной же штрафной ответственности не предполагается вообще.

Кроме того, как было отмечено ранее, в силу невозможности регулирования основной массы налоговых правоотношений путем прямой демократии их регулирование возможно преимущественно на основе нормативных актов, принятых по специальной (усложненной) процедуре.

Следует отметить, что ограниченное делегирование прав на регулирование налоговых правоотношений от Российской Федерации к субъектам РФ и муниципальным образованиям не является единственно возможной моделью взаимоотношений публичных субъектов, составляющих единое государство. И.И. Кучеров приводит сведения о том, что в таком конфедеративном государстве, как Швейцария, кантоны, образующие конфедерацию и являющиеся суверенными территориями, сами определяют пределы компетенции центральных властей в вопросах установления и взимания налогов. Фактически можно вести речь о делегировании кантонами центру части своих полномочий по налогообложению <475>.

<475> Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): Монография. М., 2009. С. 219.

Будучи принятым, акт налогового законодательства подлежит **официальному опубликованию** (обнародованию). **Non obligat lex nisi promulgata** - закон не обязывает, если он не обнародован <476>. А.П. Куницын полагал, что способ обнародования должен быть известный и определенный, дабы никто не мог извиниться незнанием закона <477>. В соответствии со ст. 15 Конституции РФ любые нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, не могут применяться, если они не опубликованы официально для всеобщего сведения.

<476> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 271.

<477> Куницын А.П. Энциклопедия прав. М., 2010. С. 25.

В Постановлении КС РФ от 27 марта 2012 г. N 8-П разъяснено, что требование обнародования нормативного правового акта от имени государства компетентным органом публичной власти обусловлено общепризнанным принципом правовой определенности, на основе которого устанавливаются отношения государства и индивида, и означает всеобщее оповещение о том, что данный нормативный правовой акт принят и подлежит действию в изложенном аутентичном содержании. Только в этом случае на лиц, подпадающих под его действие, распространяется общеправовая презумпция, в силу которой незнание закона не освобождает от ответственности за его нарушение. Неопределенность же относительно того, действует или не действует нормативный правовой акт, не может обеспечить единообразие в его соблюдении, исполнении и применении и, следовательно, порождает противоречивую правоприменительную практику, создает возможность злоупотреблений и произвола, ослабляет гарантии защиты конституционных прав и свобод, ведет к нарушению принципов равенства и верховенства права.

В п. 21 Постановления Пленума ВС РФ от 29 ноября 2007 г. N 48 "О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части" отмечается, что целью официального опубликования нормативного правового акта является обеспечение возможности ознакомиться с содержанием этого акта тем лицам, права и свободы которых он затрагивает.

Как следует из Постановления КС РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П, конституционные права человека и гражданина распространяются на юридические лица в той степени, в какой эти права по своей природе могут быть к ним применимы. Следовательно, налогоплательщики-организации также имеют право на официальную публикацию нормативных актов, затрагивающих их права. Основное право налогоплательщика - право на информацию в одинаковой степени распространяется как на физических, так и на юридических лиц. Реализация этого права возможна только при условии официального опубликования нормативных актов законодательства.

В решении ВАС РФ от 6 сентября 2011 г. N 7889/11 рассматривался вопрос частичной публикации нормативного правового акта. Суд отметил, что оспариваемый Приказ, подлежавший опубликованию в полном объеме, не прошел процедуру обязательного официального опубликования. Опубликование вводной части Приказа не может рассматриваться как его публикация, поскольку нормативные положения содержатся в прилагаемом перечне, без которого опубликованные положения Приказа не могут быть применены. В силу прямых указаний Конституции РФ, иных актов, определяющих порядок опубликования и вступления в силу нормативных правовых актов и юридические последствия его несоблюдения, оспариваемый нормативный правовой акт федерального органа исполнительной власти - Приказ Минкультуры, не опубликованный в установленном порядке, - не влечет правовых последствий как не вступивший в силу и не подлежит применению в полном объеме с момента его издания.

На основании ст. 4 Федерального закона от 14 июня 1994 г. N 5-ФЗ "О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания" официальным опубликованием федерального конституционного закона, федерального закона, акта палаты Федерального Собрания считается первая публикация его полного текста в "Парламентской газете", "Российской газете", Собрании законодательства Российской Федерации или первое размещение (опубликование) на Официальном интернет-портале правовой информации (www.pravo.gov.ru).

В Постановлении КС РФ от 27 марта 2012 г. N 8-П разъяснено, что включение в перечень официальных изданий соответствующего интернет-портала (www.pravo.gov.ru), обусловленное объективным изменением структуры информационного пространства в современных условиях, позволяет осуществлять функцию всеобщего оповещения о принятии тех или иных нормативных правовых актов и ознакомления с ними в целях их обнародования в контексте требования Конституции РФ с использованием новых информационных технологий.

Исходя из правовой позиции КС РФ, выраженной в Постановлении от 24 октября 1996 г. N 17-П, в качестве дня официального опубликования закона о налоге не следует использовать дату публикации федерального закона в Собрании законодательства Российской Федерации. Суд указал, что дата, которой был датирован соответствующий выпуск Собрания законодательства Российской Федерации, не может считаться днем его обнародования, поскольку она совпадает с датой подписания издания в печать, и, следовательно, с этого момента еще реально не обеспечивается получение информации о содержании закона его адресатами.

Реализация изложенной позиции прослеживается, например, в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 8 апреля 2003 г. N 4 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)". В соответствии с данным разъяснением указанный Федеральный

закон вступил в силу с 3 декабря 2002 г., по истечении тридцати дней со дня его официального опубликования. При этом официальная публикация происходила следующим образом: в Собрании законодательства Российской Федерации - 28 октября 2002 г., в "Парламентской газете" и в "Российской газете" - 2 ноября 2002 г.

Таким образом, сборник "Собрание законодательства Российской Федерации" фактически не позволяет установить дату официальной публикации нормативного правового акта и, по сути, игнорируется в качестве официального источника публикации.

Конкретный периодический источник официальной публикации региональных и местных нормативных актов налогового законодательства определяется соответственно на региональном и местном уровне.

Так, согласно п. 3 ст. 47 Устава Нижегородской области порядок подготовки, внесения, рассмотрения, принятия, официального опубликования и вступления в силу законов области, а также требования к ним устанавливаются законом области. В соответствии с п. 2 ст. 3 Закона Нижегородской области от 11 марта 2004 г. N 20-3 "О порядке подписания, обнародования и вступления в силу законов Нижегородской области" официальным опубликованием закона области является первая публикация его полного текста в газете "Нижегородские новости" или первое размещение (опубликование) на официальном интернет-портале правовой информации (www.pravo.gov.ru).

На основании п. 3 ст. 55 Устава г. Н. Новгорода официальное опубликование (обнародование) правовых актов городской Думы города Нижнего Новгорода, главы города Нижнего Новгорода осуществляется главой города Нижнего Новгорода, иных муниципальных правовых актов - администрацией города Нижнего Новгорода в печатном средстве массовой информации - газете, учрежденной органами местного самоуправления для опубликования муниципальных правовых актов. Официальное опубликование (обнародование) правовых актов городской Думы города Нижнего Новгорода, главы города Нижнего Новгорода также осуществляется главой города Нижнего Новгорода на официальном сайте городской Думы города Нижнего Новгорода в информационно-коммуникационной сети Интернет (www.gorduma.nnov.ru). Постановлением администрации г. Н. Новгорода от 8 февраля 2006 г. N 252 "О публикации муниципальных правовых актов и официальном сайте города Нижнего Новгорода" установлено, что муниципальные правовые акты подлежат официальному опубликованию в газете "День города. Нижний Новгород".

Вообще говоря, обнародование (опубликование) нормативных правовых актов потенциально может осуществляться и иными способами. В п. 21 Постановления Пленума ВС РФ от 29 ноября 2007 г. N 48 "О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части" разъяснено, что в исключительных случаях при отсутствии в публичном образовании периодического издания, осуществляющего официальное опубликование нормативных правовых актов, принимаемых в этом публичном образовании, и при опубликовании оспариваемого акта в ином печатном издании либо обнародовании акта (например, в порядке, предусмотренном учредительными документами публичного образования) необходимо проверять, была ли обеспечена населению публичного образования и иным лицам, чьи права и свободы затрагивает принятый акт, возможность ознакомиться с его содержанием. Если такая возможность была обеспечена, порядок опубликования нормативного правового акта не может признаваться нарушенным по мотиву опубликования не в том печатном издании либо доведения его до сведения населения в ином порядке. Представляет интерес Постановление Президиума ВАС РФ от 22 марта 2005 г. N 13048/04. Суд признал, что нормативный акт местного законодательства о налогах мог быть обнародован (опубликован) в соответствии с уставом муниципального образования - путем опубликования в прессе или размещения на информационных стендах в общественных местах, здании администрации. Данный порядок опубликования допускался действовавшей на тот момент редакцией ст. 47 Федерального закона от 6 октября 2003 г. N 131-ФЗ "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации".

В этой связи следует привести п. 61.9 Регламента арбитражных судов Российской Федерации (утв. Постановлением Пленума ВАС РФ от 5 июня 1996 г. N 7). В соответствии с данным положением важнейший элемент реально действующего налогового права - правовая позиция ВАС РФ считается доведенной до арбитражных судов (и, соответственно, подлежит применению судами) с момента размещения акта ВАС РФ на официальном сайте в сети Интернет. В настоящее время данная позиция, очевидно, применяется с учетом формирования практики на уровне ВС РФ.

Официально опубликованный акт налогового законодательства **вступает в силу**. Правила, регламентирующие вступление в силу актов налогового законодательства, установлены в ст. 5 НК РФ.

В соответствии с общими правилами п. 1 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования.

Федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований, вводящие налоги, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

В п. 23 Постановления Пленума ВС РФ от 29 ноября 2007 г. N 48 разъяснено следующее: порядок вступления в силу нормативного правового акта, принятого законодательным (представительным) органом субъекта РФ, вводящего налог, необходимо признавать нарушенным, если такой акт вступил в силу ранее 1 января года, следующего за годом принятия акта, и ранее одного месяца со дня его официального опубликования, поскольку в данном случае не были соблюдены специальные правила вступления в силу актов законодательства о налогах, установленные абз. 3 п. 1 ст. 5 НК РФ.

Указанные общие правила всегда применимы к акту налогового законодательства, ухудшающему положение налогоплательщика (в том числе вводящему новый налог). Дополнительная норма п. 1 ст. 5 НК РФ предусматривает, что акты законодательства о налогах и сборах, указанные в пунктах 3 и 4 данной статьи (то есть улучшающие положение налогоплательщика), могут вступать в силу в сроки, прямо предусмотренные этими актами, но не ранее даты их официального опубликования.

Таким образом, НК РФ предусматривает минимальный срок, по истечении которого акт законодательства о налогах и сборах, ухудшающий положение налогоплательщика, может вступить в силу - один месяц со дня официального опубликования. Указанный срок, как правило, больше для актов законодательства о налогах и связан с наличием налогового периода у налогов. Данный срок необходим для того, чтобы каждый налогоплательщик имел возможность заранее, заблаговременно ознакомиться с ужесточившимися условиями налогообложения и соответствующим образом планировать свою деятельность (в том числе отказаться от ее осуществления, если при новом правовом регулировании она станет невыгодной).

В то же время, как уже отмечалось, НК РФ является федеральным законом. КС РФ в ряде Определений (от 5 ноября 1999 г. N 182-О, от 3 февраля 2000 г. N 22-О и др.) разъясняет, что ни один федеральный закон в силу ст. 76 Конституции РФ не обладает по отношению к другому федеральному закону большей юридической силой. Кроме того, в Определении КС РФ от 24 января 2008 г. N 53-О-О отмечается, что приоритет федерального закона, принятого в форме кодекса, перед другими законами не является безусловным; он может быть ограничен как установленной Конституцией РФ (ч. 3 ст. 76) иерархией федеральных конституционных законов и обычных законов, так и правилами применения различных законов равной юридической силы: приоритетными признаются последующий закон и закон, который специально предназначен для регулирования соответствующих отношений.

До 2004 года обычной была практика официальной публикации в конце года (зачастую 31 декабря) Федеральных законов, вносящих существенные изменения в налоговое законодательство, в т.ч. и с ухудшением положения налогоплательщиков, с указанием на их вступление в силу с 1 января следующего года (например - от 31 декабря 2001 г. N 198-ФЗ, от 31 декабря 2002 г. N 191-ФЗ). Формально указанное правило о вступлении в силу противоречило статье 5 НК РФ, но содержалось в нормативном акте той же юридической силы - в федеральном законе. Специальных норм о вступлении в силу актов налогового законодательства в Конституции РФ и федеральных конституционных законах не содержится. Таким образом, у налогоплательщиков могло быть только несколько часов на изучение изменившихся условий налогообложения.

Исходя из правовой позиции КС РФ, выраженной в Определении от 8 апреля 2003 г. N 159-О, о разумном сроке, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы, законодатель, принимая акт законодательства о налогах, ухудшающий положение налогоплательщика, должен учитывать, что период, по истечении которого данный акт вступает в силу, во всяком случае не может быть меньше определяемого НК РФ - **месяц со дня его официального опубликования**.

Таким образом, федеральный законодатель в настоящее время "связан" правовой позицией КС РФ и не должен устанавливать менее месячного срока, по истечении которого вступает в силу официально опубликованный федеральный закон, регламентирующий уплату конкретного налога и ухудшающий положение налогоплательщика. При установлении в законе меньшего срока применяться будет месячный срок. Как уже отмечалось, данные положения можно обозначить как межотраслевой принцип запрета на немедленное вступление в силу акта законодательства, ухудшающего положение частного субъекта. По этой причине в настоящее время период активного федерального "налогового правотворчества", как правило, проходит в ноябре текущего года, с тем чтобы установить и опубликовать новые правила на следующий календарный год.

В Определении КС РФ от 17 ноября 2011 г. N 1571-О-О позиция Суда, ранее озвученная в Определении от 8 апреля 2003 г. N 159-О, была несколько уточнена: данное КС РФ истолкование в части соблюдения минимального условия вступления в силу указанных актов - не ранее чем по истечении

одного месяца со дня официального опубликования - содержит оговорку "по крайней мере", что не означает необязательность соблюдения иных условий вступления такого акта в силу. Следовательно, оно не может препятствовать применению судами при рассмотрении конкретных дел положений ст. 5 НК РФ в более благоприятную для налогоплательщиков сторону.

В то же время ст. 5 НК РФ никаким образом не может быть преодолена региональными и местными органами законодательной (представительной) власти. Даже если в региональных (местных) актах налогового законодательства, ухудшающих положение налогоплательщика, будет установлен меньший срок, по истечении которого данный акт должен вступить в силу, дата вступления его в силу должна быть определена по правилам ст. 5 НК РФ (то есть с учетом как месячного срока, так и первого числа очередного налогового периода).

В Определении ВС РФ от 19 мая 2010 г. N 71-Г10-7 Суд пришел к выводу, что судом первой инстанции установлено, что спорный Закон Калининградской области был введен в действие с нарушением требований ст. 5 НК РФ, согласно которой нормативный правовой акт об увеличении с 1 января 2010 г. налоговых ставок подлежал официально опубликованию в срок не позднее 30 ноября 2009 г. (включительно), тогда как данный Закон не был официально опубликован в средстве массовой информации в установленные законодательством сроки.

Интересно то, что в части вступления в силу изменений норм НК РФ о налоговой ответственности КС РФ придерживается того же подхода о минимальном месячном сроке. В Определении КС РФ от 10 июля 2003 г. N 291-О с учетом схождения страховых взносов в Фонд социального страхования РФ с налогами на основании п. 1 ст. 5 НК РФ был сделан вывод: нормы части третьей статьи 8 Федерального закона "О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2002 год", устанавливающие ответственность за нарушение сроков представления расчетной ведомости по средствам данного Фонда, не могли быть введены в действие по крайней мере ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования.

Однако, несмотря на наличие такого подхода, он представляется не вполне обоснованным. Неясно, по какой именно причине законодатель, ужесточая налоговую ответственность, обязан выдержать месячный срок. Налогоплательщик должен иметь возможность заранее спланировать свою правомерную деятельность и оценить налоговые обязательства; к ответственности такой подход необязателен. Представляется вполне соответствующим Конституции РФ вступление в силу нормативных актов, ужесточающих налоговую ответственность, с момента официальной публикации.

Если норма права, влияющая на уплату налогов (сборов), предусмотрена актом органа исполнительной власти, то вступление ее в силу будет подчиняться тем же правилам о минимальном сроке. Исходя из Постановления КС РФ от 2 июля 2013 г. N 17-П и Определения КС РФ от 3 февраля 2010 г. N 165-О-О, нормативные правовые акты органов исполнительной власти в той части, в какой они порождают правовые последствия для граждан и их объединений как налогоплательщиков, действуют во времени в том порядке, какой определен федеральным законодателем для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах в НК РФ.

Можно привести пример использования данной правовой позиции. В силу п. 4 ст. 346.29 НК РФ налогоплательщики ЕНВД при исчислении данного налога обязаны учитывать коэффициент К1, устанавливаемый Минэкономразвития России на каждый год (за все годы устанавливался только как повышающий). Как предусмотрено в Приказе Минэкономразвития России от 19 ноября 2007 г. N 401 "Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2008 год", данный коэффициент установлен в размере 1,081. Указанный Приказ был официально опубликован в "Российской газете" за 8 декабря 2007 г. Налоговым периодом по ЕНВД является квартал (ст. 346.30 НК РФ). Соответственно, в силу ст. 5 НК РФ Приказ мог применяться только с 1 марта 2008 года, а не с 1 января 2008 года.

В Нижегородской области принято Постановление Правительства Нижегородской области от 10 декабря 2014 г. N 863 "Об утверждении результатов определения кадастровой стоимости земельных участков в составе земель населенных пунктов Нижегородской области", в п. 8 которого указано, что оно вступает в силу с 1 января 2015 года (опубликовано в газете "Нижегородские новости" от 25 декабря 2014 г.). Соответственно, для целей налогообложения земельным налогом (в части увеличения кадастровой стоимости) указанное Постановление Правительства Нижегородской области может применяться только с 1 января 2016 года. Сходный пример приведен в п. 18 Постановления Пленума ВС РФ от 30 июня 2015 г. N 28 "О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости": нормативный правовой акт об утверждении результатов определения кадастровой стоимости, опубликованный 15 декабря 2014 года, для целей налогообложения подлежит применению с 1 января 2016 года.

Следует учесть, что в одном нормативном акте налогового законодательства могут быть нормы, регулирующие уплату конкретных налогов с различными налоговыми периодами. В этом случае для каждой нормы будет иметь место своя дата вступления в силу, исходя из 1-го числа очередного

налогового периода по соответствующему налогу.

Представляется, что дополнительное условие, установленное в п. 1 ст. 5 НК РФ, относительно того, что вступление нормативного акта в силу возможно не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, представляется достаточно разумным и обеспечивающим стабильность условий налогообложения в рамках налогового периода. Остается сожалеть, что оно не закреплено в настоящее время, по крайней мере на уровне правовой позиции КС РФ.

Что касается норм, предметом которых не являются отношения по уплате конкретных налогов (в том числе отношения по принудительному взысканию налогов, налогового контроля, обжалования актов налоговых органов), то, как уже отмечалось, данные отношения практически всегда урегулированы на уровне федеральных законов. Соответствующие нормы вступают в силу так, как это указано в самих федеральных законах. Как следует из ст. 6 Федерального закона "О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания", федеральные конституционные законы, федеральные законы вступают в силу одновременно на всей территории Российской Федерации по истечении 10 дней после дня их официального опубликования, если самими законами не установлен другой порядок вступления их в силу. То есть в том числе возможен вариант - со дня официального опубликования.

Вопрос относительно того, улучшает или ухудшает положение частного лица новое правовое регулирование, не всегда можно разрешить однозначно. В Определении КС РФ от 3 июля 2007 г. N 747-О-О были рассмотрены положения Федерального закона от 24 июля 2002 г. N 110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации". Суд разъяснил, что положения указанного Федерального закона направлены на создание сбалансированного механизма амортизации основных средств и не могут быть признаны ухудшающими положение неопределенного круга налогоплательщиков; разрешение же вопроса о том, ухудшает ли названный Федеральный закон положение отдельных налогоплательщиков, требует проверки соответствующих характеристик результатов их экономической деятельности, что не относится к компетенции Конституционного Суда РФ.

Иными словами, нельзя оценивать только одну норму закона о конкретном налоге на предмет того, ухудшает ли она положение налогоплательщика, - необходимо оценивать всю совокупность норм данного Закона применительно к конкретному налогоплательщику и его деятельности. Впрочем, могут иметь место законы, очевидно ухудшающие положение неопределенного числа налогоплательщиков (например - только повышающие налоговую ставку).

Согласно п. 5 ст. 12 НК РФ федеральные, региональные и местные налоги и сборы отменяются НК РФ. Соответственно, нет необходимости в отмене регионального закона о региональном налоге, если этот налог уже исключен федеральным законодателем из перечня ст. 14 НК РФ и отменена соответствующая глава части второй НК РФ. Те же выводы можно сделать и в отношении любого местного налога. Но, разумеется, региональные органы власти не имеют возможности отменить местный налог, а местные органы власти - региональный налог.

В этом плане примечательна инициатива депутата Челябинского Законодательного Собрания от "Справедливой России" Людмилы Зыкович по внесению в Государственную Думу законопроекта, предусматривающего отменить транспортный налог на территории России <478>. В связи с этим высказывается позиция, что, если депутат считает этот налог ненужным и вредным, так может сначала его надо отменить на территории Челябинской области и только потом выходить с предложениями об отмене этого налога, так сказать, в "глобальном масштабе"? Но вместо того, чтобы разобраться вначале у себя, региональный депутат пытается "осчастливить" всех, обрекая свою, может, даже и правильную, идею на изначальное неприятие (и непринятие) <479>.

<478> URL: <http://www.kommersant.ru/doc/2782226>.

<479> URL: http://www.nalog-briz.ru/2015/08/blog-post_21.html.

Следует, однако, отметить, что современное правовое регулирование предоставляет достаточно небольшой объем прав региональным (местным) органам власти по регламентации региональных (местных) налогов. В частности, в силу п. 4 ст. 361 НК РФ в случае, если налоговые ставки по транспортному налогу не определены законами субъектов Российской Федерации, налогообложение производится по федеральным налоговым ставкам, указанным в п. 1 указанной статьи. В ст. 356 НК РФ предусмотрено, что, устанавливая транспортный налог, законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации определяют налоговую ставку в пределах, установленных в НК РФ. В отношении налогоплательщиков-организаций законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации, устанавливая налог, определяют также порядок и сроки уплаты налога.

Таким образом, в части физических лиц решить вопрос об отмене транспортного налога на

территории какого-либо субъекта РФ у соответствующего законодательного органа сейчас не получится - полный перечень существенных элементов этого налога есть в НК РФ. В принципе региональный орган власти может отметить ранее введенный им транспортный налог в отношении организаций, поскольку срок его уплаты в этой части в НК РФ не установлен и подлежит регламентации на региональном уровне, а отсутствие данного параметра делает налог неустановленным. Однако в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 января 2009 г. N 11519/08 был сделан вывод о том, что у законодательного (представительного) органа субъекта РФ отсутствуют полномочия по установлению разных ставок транспортного налога для юридических и физических лиц на один и тот же вид транспортного средства, той же категории и мощности. Дифференциация ставок данного налога в зависимости от субъекта налогообложения федеральным законом не предусмотрена. В итоге возможная к реализации на региональном уровне законодательная инициатива могла бы состоять в установлении минимально возможных ставок транспортного налога (единых, как для физических, так и для юридических лиц), притом что в силу п. 2 ст. 361 НК РФ в отношении автомобилей легковых с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силой) до 150 л.с. (до 110,33 кВт) включительно нет даже ограничений минимально возможной ставки, т.е. их можно фактически не облагать.

По общему правилу вступившие в силу нормативные правовые акты имеют **перспективное действие**, т.е. применяются только к тем фактам и отношениям, которые возникнут в будущем. Так, в соответствии со ст. 8 Федерального закона от 31 июля 1998 г. N 147-ФЗ "О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" положения части первой НК РФ применяются к отношениям, регулируемым законодательством о налогах и сборах, возникшим после введения ее в действие, если иное не предусмотрено ст. 5 НК РФ. **Leges quae retrospectivum raro, et magna cum cautione sunt adhibendae neque enim Janus locatur in legibus** - законы, имеющие обратную силу, редко и с осторожностью принимаются, ибо Янусу нет места в праве <480>. Но могут иметь место и исключения, когда законодатель распространяет действие вступившего в силу нормативного акта на уже существующие факты и правоотношения.

<480> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 231.

В п. 89 Свода основных государственных законов Российской империи было установлено, что каждый закон имеет силу только на будущее время, кроме тех случаев, когда в самом законе постановлено, что сила его распространяется и на время предшествующее или что он есть только подтверждение и изъяснение смысла закона прежнего <481>. В Определении КС РФ от 16 июля 2013 г. N 1173-О анализировались нормы Федерального закона от 29 ноября 2012 г. N 204-ФЗ, распространившего их действие на правоотношения, возникшие с 1 января 2012 г. Исходя из позиции Суда новая редакция НК РФ, введенная данным Законом, устраняет несогласованность между нормами НК РФ. Это, однако, не повлекло изменения объема налоговой обязанности налогоплательщиков. При таких обстоятельствах распространение действия спорных норм на правоотношения, возникшие с 1 января 2012 г., не является приданием обратной силы налоговому закону, ухудшающему положение налогоплательщиков.

<481> Свод законов Российской империи. Свод основных государственных законов. СПб., 1906. Т. 1. С. 7 // СПС "КонсультантПлюс".

В Постановлении КС РФ от 21 января 2010 г. N 1-П отмечается, что законодатель, исходя из общего принципа действия закона на будущее время и реализуя свое исключительное право на придание закону обратной силы, учитывает специфику регулируемых правом общественных отношений; придание закону обратной силы имеет место преимущественно в интересах индивида в отношениях, возникающих между ним и государством в публичной сфере (уголовное, налоговое, пенсионное регулирование).

Д.Н. Бахрах приводит три возможных варианта способов действия новой нормы во времени:

1) перспективное - распространяющееся на факты, права и обязанности, возникшие после вступления нормы в силу, и порожденные ими новые правоотношения;

2) немедленное - распространяющееся на факты прошлого и ранее возникшие правоотношения, изменяющие права и обязанности их участников с даты вступления нормы в силу, а также на факты, отношения, возникшие после ее вступления в силу (здесь даты вступления в силу и начала действия идеально совпадают);

3) обратное - распространяющееся на факты и правоотношения, которые возникли до вступления нормы в силу: с какой-то более ранней даты или даже с любого момента их возникновения независимо от того, сколько времени прошло с той даты. Норма обратного действия частично или полностью пересматривает ранее возникшие правоотношения с более ранней даты, чем дата вступления ее в силу. Нормы немедленного и обратного действия включают также и перспективное действие <482>.

<482> Бахрах Д.Н. Действие норм права во времени: теория, законодательство, судебная практика. М., 2004. С. 169 - 170.

С точки зрения А.А. Тилле, можно выделить три вида действия закона во времени:

1) немедленное действие закона - это распространение нового закона на правоотношения, возникшие до его введения в действие, но продолжающиеся после его вступления в силу. Именно такое действие закона имеет место в подавляющем большинстве случаев;

2) переживание старого закона (ультраактивность). Типичный и наиболее яркий пример - переживание многих царских законов после Октябрьской революции. В принципе отменялось все царское законодательство, но поскольку новое во многих отраслях не было создано, применялись прежние законы царского времени. Продолжали действовать законы о признании церковного брака, наследования крестьянского двора, гражданского суда и процесса. Только постепенно старые законы заменялись новыми;

3) обратное действие закона (ретроактивность). Обратное действие закона - это такое его действие на правоотношения, при котором новый закон предполагается существовавшим в момент возникновения правоотношения. Обратная сила может быть двух видов - распространяться на еще не окончившиеся правоотношения и на уже окончившиеся <483>.

<483> Тилле А.А. Занимательная юриспруденция. М., 2000. С. 75 - 77.

М.В. Андреева предлагает различать обратную силу в более слабой и в более сильной степени. Обратная сила в более слабой степени имеет место, когда новый закон касается прежних правоотношений таким образом, что со вступлением его в силу действие возникших правоотношений развивается в соответствии с новым законом. При этом новый закон не касается тех последствий, которые возникли из этого правоотношения до его вступления в силу. В случае обратной силы в более сильной степени новый закон не признает даже тех правовых последствий, которые возникли из правоотношений, существовавших до вступления его в силу <484>.

<484> Андреева М.В. Действие налогового законодательства во времени: Учебн. пособие. М., 2006. С. 116.

Ш. Рекцигель, описывая правовые позиции Федерального конституционного суда ФРГ, отмечает, что данный суд различает два варианта обратной силы:

- истинная обратная сила закона имеет место в случае, если закон распространяет свое действие на правоотношения, полностью завершившиеся в правовом смысле до его опубликования. В отношении таких законов действует принципиальный, но не абсолютный запрет на придание им обратной силы;

- неистинная обратная сила закона имеет место, когда закон предусматривает новые или изменяет существующие правовые последствия длящихся правоотношений, не завершённых к моменту вступления его в действие. В этом случае придание закону обратной силы по общему правилу признается допустимым, а границы допустимости создает общеправовой принцип соразмерности <485>.

<485> Рекцигель Ш. Немецкий опыт о недопустимости обратной силы решений высших судебных органов ФРГ, ухудшающих положение налогоплательщика // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2007 г. С. 112.

Согласно ст. 57 Конституции РФ законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. По этому поводу КС РФ в Постановлении от 8 октября 1997 г. N 13-П разъяснил, что конституционное требование о недопустимости придания обратной силы законам, устанавливающим новые налоги или ухудшающим положение налогоплательщиков, призвано обеспечить устойчивость в отношениях по налогообложению, придать уверенность налогоплательщикам в стабильности их правового и экономического положения. Недопустимо не только придание таким законам обратной силы путем прямого указания об этом в самом законе, но и принятие законов, по своему смыслу имеющих обратную силу, хотя бы и без особого указания об этом в тексте закона. В равной степени недопустимо придание таким законам обратной силы в актах официального или иного толкования либо правоприменительной практикой.

Следует учесть, что в силу ст. 54 Конституции РФ закон, устанавливающий или отягчающий ответственность, обратной силы не имеет. Никто не может нести ответственность за деяние, которое в момент его совершения не признавалось правонарушением. Если после совершения правонарушения

ответственность за него устранена или смягчена, применяется новый закон.

Указанные положения дополнительно показывают, что обязанность по уплате налога не является наказанием за правонарушение. С одной стороны, нельзя ухудшить положение налогоплательщика путем придания обратной силы нормативному акту и таким образом ревизовать правовые последствия уже осуществленной деятельности. С другой стороны, нормативный акт, снижающий налоги, по общему правилу не имеет обратной силы, хотя это и не запрещено.

То, что вина вообще не имеет отношения к обязанности по уплате налога, следует из Определения КС РФ от 21 декабря 2011 г. N 1857-О-О (вынесенного в отношении таможенных платежей, которые могут быть рассмотрены как разновидность налога): уплата доначисленных таможенных платежей вследствие неправильного их первоначального исчисления является исполнением установленной законом обязанности в полном объеме, а не мерой ответственности, как утверждает заявительница. Следовательно, доплата таможенных платежей не может быть обусловлена фактом наличия (отсутствия) вины декларанта.

Таким образом, вина в современном правовом понимании (как внутреннее отношение субъекта к деянию) не влияет на обязанность по уплате налога, но примечательно то, что ранее налоги иногда обозначались как повинности.

В ст. 5 НК РФ в развитие положений Конституции РФ предусмотрено три варианта действия нормативных правовых актов налогового законодательства во времени:

1) **запрет обратной силы.** В соответствии с п. 2 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размер сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют;

2) **обязательная обратная сила.** В соответствии с п. 3 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, имеют обратную силу;

3) **возможная обратная сила.** В силу п. 4 ст. 5 НК РФ 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, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

Что собой представляет обратная сила закона применительно к п. 1 ст. 5 НК РФ, разъяснено в Определении КС РФ от 3 июля 2007 г. N 747-О-О: законодательно закреплен момент начала действия отдельных норм нового налогового закона до вступления последнего в силу с целью учета нового регулирования с момента возникновения правоотношения, в результате чего возникшие и существующие правоотношения подлежат пересмотру в соответствии с новым законом (регулированием).

Иными словами, с такой точки зрения обратная сила возможна только в том случае, если соответствующие правоотношения еще существуют (не прекратились). По прекращенным правоотношениям у их сторон уже нет ни прав, ни обязанностей, вследствие чего их и нельзя изменить. Именно поэтому в Постановлении КС РФ от 15 июля 1999 г. N 11-П были признаны неконституционными положения налогового законодательства, уже утратившие силу с 1 января 1999 г., но также было указано, что обусловленные рассматриваемыми положениями нарушения прав граждан применительно к незавершенным правоотношениям, возникшим до введения в действие части первой НК РФ, должны быть устранены судами.

Соответственно, при решении вопроса о применении нормативного правового акта законодательства о налогах и сборах, имеющего обратную силу, следует учесть, что если правоотношения по уплате налога уже завершены (налоговый период окончен, налог уплачен), то одним распространением нормативного правового акта, устраняющего (снижающего) обязанность по уплате налога, на прошедший налоговый период сделать налог (либо его часть) излишне уплаченным невозможно. Законодатель в данном случае имеет возможность снизить объем неисполненных обязанностей по уплате налога. Но законодатель может также специально указать в данном нормативном правовом акте на то, что уже уплаченный налог подлежит возврату (зачету). Так, согласно ст. 2 первоначальной редакции Федерального закона от 31 декабря 2001 г. N 198-ФЗ "О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах" плательщики ЕНВД с 1 января 2002 г. обязывались уплачивать ЕСН. Впоследствии федеральный законодатель посчитал такое дополнительное обременение излишним. Статьями 3 и 5 Федерального закона от 24 июля 2002 г. N 104-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства

Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах" обязанность по уплате ЕСН плательщиками ЕНВД была отменена с обратной силой - с 1 января 2002 г., но также было установлено, что суммы ЕСН, уже уплаченные в 2002 году налогоплательщиками ЕНВД, подлежат зачету.

Следует отметить, что решение вопроса о наличии обратной силы акта законодательства о налогах (взаимосвязанного с вопросом об ухудшении положения налогоплательщика) на практике может представлять собой непростую задачу. По всей видимости, именно это имеется в виду в Постановлении КС РФ от 24 октября 1996 г. N 17-П: Конституция РФ не препятствует приданию обратной силы законам, если они улучшают положение налогоплательщиков. При этом благоприятный для субъектов налогообложения характер такого закона должен быть понятен как налогоплательщикам, так и государственным органам, взимающим налоги.

Ю.А. Крохина предлагает следующий подход: анализ правовых позиций КС РФ показывает, что к актам законодательства, иным образом ухудшающим положение налогоплательщиков, могут быть отнесены акты, которые: расширяют понятие объекта (объектов) налогообложения или увеличивают налоговую базу по конкретным видам налогов; отменяют право налогоплательщика на применение налоговых вычетов или налоговых льгот, а также вводят ограничения на их применение; устанавливают более ранние сроки уплаты налога или сроки внесения авансовых платежей по налогу; запрещают или вводят дополнительные ограничения для перехода на специальные режимы налогообложения; увеличивают объем обязательной отчетности или расширяют перечень предоставляемых документов в сфере налогообложения <486>.

<486> Крохина Ю.А. Отражение действия актов о налогах и сборах в правовых позициях Конституционного Суда РФ 2007 г. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2007 г. С. 77.

К сожалению, нельзя игнорировать и эпизодические примеры толкования, позволяющие усомниться в незыблемости запрета обратной силы актов законодательства, ухудшающего положение частных субъектов налоговых правоотношений. Например, в Определении КС РФ от 2 июля 2013 г. N 1051-О рассматривался вопрос изменения Федерального законом от 18 июля 2011 г. N 217-ФЗ правил уплаты работодателями взносов, за счет которых отдельным категориям работников организаций угольной промышленности, получающим пенсии, установленные в соответствии с законодательством Российской Федерации, выплачивается ежемесячная доплата к пенсии. Иными словами, фактически рассматривался один из отраслевых "зарплатных" налогов, которые должны уплачивать работодатели в силу факта выплаты заработной платы работникам. Исходя из данного акта, Суд признал, что в результате федеральный законодатель через отмену предельной величины базы для начисления взносов (463 000 руб. нарастающим итогом на работника) фактически увеличил базу для начисления взносов. Однако тот факт, что указанный Федеральный закон от 18 июля 2011 г. N 217-ФЗ фактически имел обратную силу (спорные нормы подлежали применению с 1 января 2011 г.), не стал основанием для вывода о нарушении ст. 57 Конституции РФ. Суд отметил, что, поскольку Федеральный закон от 18 июля 2011 г. N 217-ФЗ вступил в силу с 22 июля 2011 г. и на указанную дату плательщиками, как правило, не была достигнута прежняя предельная величина базы для начисления взносов на дополнительное социальное обеспечение отдельных категорий работников организаций угольной промышленности, распространение его действия на правоотношения, возникшие с 1 января 2011 г., не повлекло за собой увеличения финансовых расходов на уплату взносов за уже прошедшие периоды и образования у них задолженности за эти периоды.

Однако нельзя не видеть, что наличие в мотивировке КС РФ упоминания "как правило", означает, что Суд вполне допускает, что у некоторых налогоплательщиков на момент вступления в силу нового регулирования предельная величина базы уже была достигнута; то есть для них однозначно имело место ухудшение их положения с обратной силой. Но незначительное число таких плательщиков, по данной логике, легко позволяет применять новый нормативный акт с обратной силой. Кроме того, при таком подходе Суда однозначно нарушается и ранее провозглашенное требование о заблаговременном (не менее чем за месяц) информировании налогоплательщика об ужесточении налогового бремени (Определение КС РФ от 8 апреля 2003 г. N 159-О и от 10 июля 2003 г. N 291-О).

Другой пример. Минпромторгом России в соответствии с п. 2 ст. 362 НК РФ приняты Перечень легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов рублей (опубликован на сайте Министерства 28 февраля 2014 г. <487>), Перечень легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов рублей для налогового периода 2015 года (опубликован на сайте Министерства 27 февраля 2015 г. <488>), а также Приказ от 28 февраля 2014 г. N 316 "Об утверждении Порядка расчета средней стоимости легковых автомобилей в целях главы 28 Налогового кодекса Российской Федерации" (опубликован в "Российской

газете" от 9 апреля 2014 г.). В ряде разъяснений финансовых (налоговых) органов, в т.ч. в письмах Минфина России от 2 апреля 2015 г. N 03-05-05-04/18439, от 23 апреля 2015 г. N 03-05-05-04/23464, приводятся доводы о том, что за 2014 год легковые автомобили средней стоимостью от 3 миллионов рублей подлежат налогообложению транспортным налогом с учетом повышающих коэффициентов. Однако только в апреле 2014 года автомобили и были окончательно определены органами исполнительной власти как "дорогие", и в том же порядке автомобилям была "назначена" некая учетная стоимость, поскольку из НК РФ данные параметры прямо не следовали. При этом идея о том, что допустимы изменения законодательства, ухудшающие положение налогоплательщиков и сделанные до наступления итогового срока уплаты налога за конкретный период, уже была предметом рассмотрения КС РФ в Постановлении от 8 октября 1997 г. N 13-П, принятом задолго до НК РФ, но поддержки не нашла, поскольку уже действовала ст. 57 Конституции РФ.

<487> URL: <http://minpromtorg.gov.ru/docs/#!1925>.

<488>

URL:

http://minpromtorg.gov.ru/docs/#!perechen_legkovyh_avtomobiley_srednei_stoimostyu_ot_3_millionov_rublei.

Соответственно, вопрос о том, в каком размере в 2015 году с налогоплательщиков - владельцев "дорогих" автомобилей в итоге будет истребоваться и взыскиваться транспортный налог за 2014 год, пока остается дискуссионным. По всей видимости, после наступления срока уплаты транспортного налога за 2014 г. (1 октября 2015 г. - для физических лиц, 15 апреля 2015 г. - в качестве примера для юридических лиц в Нижегородской области) возникнут судебные споры, в которых налогоплательщики будут настаивать на необходимости соблюдения правовых позиций КС РФ и ст. 5 НК РФ применительно к транспортному налогу с "дорогих" автомобилей. Пока сведений о результатах таких споров не имеется.

Актуален вопрос, что следует понимать в п. 3 ст. 5 НК РФ под дополнительными гарантиями защиты прав. Казалось бы, для ответа на данный вопрос необходимо построить и осознать понятийный ряд: защита прав - гарантия защиты прав - дополнительная гарантия защиты прав. В соответствии с п. 1 ст. 22 НК РФ налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов. ВАС РФ в п. 5 Постановления Пленума от 28 февраля 2001 г. N 5 (утратил силу) уточнял, что к нормам, устанавливающим дополнительные гарантии защиты прав, могут быть отнесены, в частности, п. 7 ст. 3, ст. ст. 6, 108, 109, 111, п. 1 ст. 112, ст. 115 НК РФ. Тем не менее данный вопрос остается актуальным, поскольку в указанном разъяснении ВАС РФ фактически приведен пример нормы п. 7 ст. 3 НК РФ, конкретизирующей положения Конституции РФ о приоритете прав человека (ст. 2), вследствие чего никаких дополнительных (к уже существующим) гарантий защиты прав в ней нет. Кроме того, упомянутые нормы ст. 6 НК РФ конкретизируют нормы Конституции РФ об иерархии нормативных актов (в т.ч. ст. 76), вследствие чего говорить о дополнительных гарантиях защиты прав также не приходится. И наконец, положения ст. ст. 108, 109, 111, п. 1 ст. 112, ст. 115 НК РФ регламентируют налоговую ответственность и улучшают положение частных субъектов с даты вступления в силу части первой НК РФ. Обратная сила этих положений очевидна в силу ст. 54 Конституции РФ. На основании изложенного положение о дополнительных гарантиях защиты прав в п. 3 ст. 5 НК РФ скорее дезориентирует правоприменителей.

Применительно к указанной норме возможно такое толкование: в п. 3 ст. 5 НК РФ речь идет не о гарантиях, а о способах защиты прав частных субъектов налоговых правоотношений. Тогда в качестве общего правила вполне можно утверждать: если законодательство, либо судебная практика устанавливает (выявляет) новый способ защиты прав частных субъектов (толкует в пользу налогоплательщика уже существующий способ), то данный способ защиты прав вполне может применяться и по тем налоговым правоотношениям, которые возникли до установления (выявления) нового способа. Так, в п. 65 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено, что при рассмотрении исков налогоплательщиков о признании не подлежащими исполнению инкассовых поручений или постановлений о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика, вынесенных налоговыми органами в соответствии со ст. 46 или ст. 47 НК РФ, судам необходимо исходить из того, что положения НК РФ не содержат специальных требований об обязательной досудебной процедуре урегулирования таких споров. Поэтому указанные имущественные требования налогоплательщик может предъявить в суд независимо от оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов и по основаниям в том числе необоснованности начисления сумм налога, пеней, штрафа.

Соответственно, теперь налогоплательщик, заявив требование о признании не подлежащими исполнению инкассовых поручений или постановлений о взыскании налога за счет имущества, фактически может ставить вопрос о законности решения по результатам налоговой проверки (ст. 101 НК РФ), в порядке реализации которого и были приняты инкассовые поручения (постановления). Поскольку на уровне ВАС РФ до указанного Постановления Пленума ВАС РФ в явном виде подобного разъяснения не

было, оно фактически представляет собой определение практики ВАС РФ. При этом очевидно, что таким способом налогоплательщик может защитить свои права безотносительно того, когда были приняты решения по результатам проверок (инкассовые поручения, постановления) - до либо после появления указанного разъяснения ВАС РФ. Ограничение следует из ст. 172 АПК РФ: такое требование может быть подано в суд вплоть до окончания исполнения исполнительного документа (Постановление Президиума ВАС РФ от 20 ноября 2007 г. N 8421/07).

Также следует отметить, что российское законодательство может предусматривать некоторые особенности действия актов законодательства о налогах в отношении определенной категории налогоплательщиков, предусматривающие сохранение налогового бремени при неблагоприятном для них изменении законодательства (так называемая "дедушкина оговорка"). Изначально следует отметить, что традиционным считается подход, в соответствии с которым **lex posterior derogat prior** - позднейший закон отменяет закон предшествующий (если тот ему противоречит) <489>. В Определении КС РФ от 10 ноября 2002 г. N 321-О разъяснено, что к числу законодательных актов, утративших силу, следует относить акты не только формально отмененные, но и фактически недействующие в силу издания более поздних актов, которым они противоречат.

<489> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 236.

В плане же "дедушкиной оговорки", например, ст. 38 Федерального закона от 22 июля 2005 г. N 116-ФЗ "Об особых экономических зонах в Российской Федерации" устанавливает, что акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, законы субъектов РФ о налогах и сборах, нормативные правовые акты органов местного самоуправления о налогах и сборах, ухудшающие положение налогоплательщиков - резидентов особых экономических зон, за исключением актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, касающихся налогообложения подакцизных товаров, не применяются в отношении резидентов особых экономических зон в течение срока действия соглашения о ведении промышленно-производственной, технико-внедренческой, туристско-рекреационной деятельности или о деятельности в портовой особой экономической зоне.

Другой пример: в соответствии с ч. 1 ст. 16 Федерального закона от 29 ноября 2014 г. N 377-ФЗ "О развитии Крымского федерального округа и свободной экономической зоны на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя" в случае, если вступают в силу новые федеральные законы, приводящие к изменению налоговых ставок по федеральным налогам (за исключением акцизов, налога на добавленную стоимость на товары, производимые на территории Российской Федерации) и тарифов страховых взносов в государственные внебюджетные фонды (за исключением взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации), либо если в федеральные законы и иные нормативные правовые акты Российской Федерации вносятся изменения, которые приводят к увеличению совокупной налоговой нагрузки на участника свободной экономической зоны (включая установление обязательных платежей или увеличение их размеров) либо устанавливают режим запретов или ограничений в отношении осуществляемых участником свободной экономической зоны инвестиций по сравнению с совокупной налоговой нагрузкой и режимом, действовавшими в соответствии с федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации на день включения участника свободной экономической зоны в единый реестр участников свободной экономической зоны, такие федеральные законы и иные нормативные правовые акты Российской Федерации, а также изменения, внесенные в федеральные законы и иные нормативные правовые акты Российской Федерации, не применяются в течение срока действия договора об условиях деятельности в свободной экономической зоне в отношении участника свободной экономической зоны при условии выполнения им требований настоящего Федерального закона.

В п. 8 информационного письма Президиума ВАС РФ от 18 января 2001 г. N 58 "Обзор практики разрешения арбитражными судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов" нормы, защищающие инвестора от изменения законодательства принимающей стороны, обозначены именно как "дедушкина оговорка".

Вообще говоря, законодатель может предусмотреть иной вариант сохранения налогового бремени. В ст. 5 Закона РФ от 18 октября 1991 г. N 1759-1 "О дорожных фондах в Российской Федерации" (в настоящее время утратил силу) был установлен налог на пользователей автомобильных дорог, исчисляемый как процент от выручки от реализации товаров (работ, услуг). Формально отменив данный налог с 1 января 2003 г., законодатель учел, что выручка от реализации, осуществленной до 1 января 2003 г., может поступить налогоплательщику и после указанной даты. Для этой ситуации законодатель предусмотрел в ст. 4 Федерального закона от 24 июля 2002 г. N 110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации" обязанность по уплате этого налога, несмотря на его отмену.

Данная норма была проанализирована в Определении КС РФ от 8 июня 2004 г. N 229-О и не была признана неконституционной. Интересно то, что, например, в соответствии с приложением 1 к Закону Нижегородской области "Об исполнении областного бюджета за 2013 год" указанный налог поступил в областной бюджет за данный год в сумме 712,8 тыс. руб.

Подобный вариант сохранения формально отмененных обязанностей - ст. 38 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 213-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации...", в соответствии с которой, несмотря на отмену ЕСН с 1 января 2010 г., налогоплательщики данного налога были обязаны в том числе представить декларацию по ЕСН за 2009 год в 2010 году.

Следует иметь в виду, что использование законодателем своего права (п. 4 ст. 5 НК РФ) и придание обратной силы акту законодательства о налогах, улучшающему положение налогоплательщиков, при всей привлекательности для некоторых частных субъектов, может иметь и отрицательные стороны. Прошлое, в отличие от будущего, относительно известно. Так, если законодатель решит придать обратную силу норме закона, вводящей дополнительные налоговые льготы (расходы, вычеты и т.п.) по конкретному налогу, то очевидно, что воспользоваться данной нормой сможет четко ограниченный круг лиц - те, кто фактически осуществляли в прошедшем периоде деятельность, облагаемую данным налогом (владели облагаемым имуществом), и соответствовали критериям для применения новых льгот (расходов, вычетов). Таким образом, будет нарушено право частного субъекта на информацию, поскольку в тот момент времени, когда он решал для себя вопрос об осуществлении соответствующей деятельности, полной информации об условиях налогообложения у него не имелось. При таких обстоятельствах конкретный частный субъект мог отказаться от планов по осуществлению налогооблагаемой деятельности (осуществлять ее в меньшем объеме), посчитав, что она не представляет для него интереса вследствие недостаточности льгот (расходов, вычетов). Если бы нормы о льготах (расходах, вычетах) были установлены сразу, а не вводились законодателем с обратной силой, круг лиц, осуществляющих облагаемую налогом деятельность (владеющих облагаемым имуществом), мог бы быть другим. Следует отметить, что в силу п. 1 ст. 56 НК РФ нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера. Распространение налоговых льгот на уже прошедший период времени может носить своеобразный "индивидуальный характер", поскольку воспользоваться ими сможет заранее известный круг лиц. Так, можно фактически освободить от некоторого налога за уже прошедший период времени конкретное лицо, прямо не называя его в нормативном акте, но указав в акте совокупность критериев, которым только это лицо и соответствовало.

Один из примеров неудачного придания обратной силы нормативному правовому акту - Закон Нижегородской области от 1 сентября 2011 г. N 124-З "О внесении изменений в статьи 6 и 7 Закона Нижегородской области "О транспортном налоге". Данным актом по многим типам транспортных средств на 10% снижена ставка транспортного налога. В соответствии со ст. 2 указанного Закона Нижегородской области он вступает в силу с 1 января 2012 года, но сниженная ставка транспортного налога в отношении налогоплательщиков, являющихся физическими лицами, распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2011 года. Таким образом, некоторые юридические и физические лица, владеющие определенными видами аналогичных транспортных средств, в итоге обязаны уплачивать транспортный налог за 2011 год по различным ставкам. При этом еще в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 января 2009 г. N 11519/08 был сделан вывод о том, что у законодательного (представительного) органа субъекта РФ отсутствуют полномочия по установлению разных ставок транспортного налога для юридических и физических лиц на один и тот же вид транспортного средства, той же категории и мощности. Дифференциация ставок данного налога в зависимости от субъекта налогообложения федеральным законом не предусмотрена.

В процессуальных (процедурных) нормах, в том числе в налоговых, обратная сила нового закона не применяется - возможен только вариант завершения ранее инициированных процедур в соответствии с правилами, действовавшими на момент их начала (при прямом на то указании в новом законе). Косвенно данный вывод подтверждается, например, в п. 1 информационного письма Президиума ВАС РФ от 27 апреля 2010 г. N 137. Именно так урегулированы правила завершения некоторых налоговых процедур в ст. 10 Федерального закона от 27 июля 2010 г. N 229-ФЗ, в ст. 7 Федерального закона от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ, в ст. 2 Федерального закона от 29 ноября 2010 г. N 324-ФЗ.

В плане действия во времени правовых позиций, содержащихся в актах высших судебных органов, следует учесть Постановление КС РФ от 21 января 2010 г. N 1-П: в российской судебной системе толкование закона высшими судебными органами оказывает существенное воздействие на формирование судебной практики. По общему правилу оно фактически - исходя из полномочий вышестоящих судебных инстанций по отмене и изменению судебных актов - является обязательным для нижестоящих судов на будущее время. Вместе с тем в качестве правового последствия такого толкования в тех случаях, когда в силу общеправовых и конституционных принципов возможно придание ему

обратной силы, допускается пересмотр и отмена вынесенных ранее судебных актов, основанных на ином толковании примененных норм. Исходя из конституционного принципа недопустимости придания обратной силы закону, устанавливающему или отягчающему ответственность, и основанных на нем правовых позиций КС РФ - не может иметь обратную силу постановление Пленума ВАС РФ или постановление Президиума ВАС РФ, содержащее толкование нормы права, вследствие которого ухудшается положение лица, привлеченного или привлекаемого к административной ответственности. В результате такого толкования не может ухудшаться (по сравнению с толкованием, ранее устоявшимся в судебной практике) и положение налогоплательщиков, поскольку - в силу ст. ст. 54 и 57 Конституции РФ - недопустимо придание обратной силы законам, ухудшающим положение налогоплательщиков, в том числе, как указано в Постановлении КС РФ от 8 октября 1997 г. N 13-П, в актах официального или иного толкования либо в правоприменительной практике.

Примеры применения данного разъяснения КС РФ - Постановления Президиума ВАС РФ от 16 ноября 2010 г. N 10914/09 и от 24 мая 2011 г. N 7854/09. Налоговый орган, ранее "проигравший" дело, обратился в суд с требованием о пересмотре судебного акта по вновь открывшимся обстоятельствам, мотивируя свое заявление тем, что появилась новая практика ВАС РФ по соответствующему вопросу. Поскольку новая практика, по существу, ухудшила положение налогоплательщика, по мнению ВАС РФ, такой пересмотр невозможен. Однако необходимо иметь в виду, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 сентября 2012 г. N 5183/12 дано толкование норм АПК РФ о пересмотре судебных актов по новым обстоятельствам при определении (изменении) судебной практики на уровне ВАС РФ. Исходя из данного толкования, с учетом ч. 3 ст. 312 АПК РФ, по прошествии определенного времени (шесть месяцев со дня вступления в законную силу последнего судебного акта, принятием которого закончилось рассмотрение дела по существу) новая практика ВАС РФ уже не может быть основанием для пересмотра какого-либо судебного решения.

Признание, по сути, нормотворческих полномочий за высшими судебными органами в указанном Постановлении КС РФ от 21 января 2010 г. N 1-П порождает и ситуации, в которых действие во времени новой правовой позиции определяется по усмотрению самого суда. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 апреля 2012 г. N 16848/11 установлено, что сформулированная в нем правовая позиция подлежит применению к отношениям, возникшим после опубликования настоящего Постановления. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 25 июня 2013 г. N 10761/11 сформулированная в нем правовая позиция подлежит применению судами в делах, по которым к моменту опубликования данного постановления не вынесено решение судом первой инстанции. В п. 11 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2011 г. N 52 отмечается, что для постановлений, не содержащих оговорки об обратной силе, Пленум или Президиум ВАС РФ может определить границы применения сформулированной им правовой позиции, в частности посредством указания на дату возникновения или изменения правоотношений, к которым она применяется.

Очевидно, что правовые позиции любого высшего судебного органа (в т.ч. сейчас - ВС РФ) действуют во времени именно так, как это следует из Постановления КС РФ от 21 января 2010 г. N 1-П. В связи с изложенным представляет интерес разрешение следующей проблемы. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 марта 2014 г. N 17283/13 был сделан вывод, что арбитражный управляющий, имеющий статус индивидуального предпринимателя, вправе применять упрощенную систему налогообложения, в том числе и по суммам доходов, полученных от профессиональной деятельности в качестве арбитражного управляющего. Впоследствии, в Обзоре судебной практики ВС РФ N 2 (2015) (утв. Президиумом ВС РФ 26 июня 2015 г.), вопрос 8, разъяснено, что арбитражный управляющий, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя, не вправе учитывать при применении упрощенной системы налогообложения доход, полученный от осуществляемой им профессиональной деятельности. Соответственно, имела место смена правовой позиции на уровне высших судебных органов (хотя она и произошла в т.ч. вследствие ликвидации ВАС РФ). При этом конкретному налогоплательщику, скорее всего, непринципально, какой именно высший судебный орган в данный период времени формирует итоговые правовые позиции по вопросу его налогообложения. Таким образом, представляет интерес определить, распространяется ли позиция ВС РФ на период, предшествующий ее опубликованию, если будет доказано, что она фактически ведет к ухудшению положения налогоплательщика, а ранее иную позицию по данному вопросу занимал ВАС РФ.

Следует, однако, учесть, что в Постановлении КС РФ от 21 января 2010 г. N 1-П освещены только вопросы обратной силы толкования, содержащегося в актах высших судебных органов. Никаких сроков, по истечении которых следует учитывать новое толкование (аналогичных установленным в п. 1 ст. 5 НК РФ), не существует - новое толкование подлежит учету непосредственно с момента его появления. Арбитражные суды обязаны учитывать новое толкование со дня размещения акта ВС РФ (ранее - ВАС РФ) в полном объеме на официальном сайте - п. 61.9 Регламента арбитражных судов Российской Федерации, утв. Постановлением Пленума ВАС РФ от 5 июня 1996 г. N 7.

В рассматриваемом плане интересно Постановление Большого сената Федеральной финансовой палаты Германии (BFH) от 17 декабря 2007 г. N GrS 2/04. Данным актом признано, что сформированная более 40 лет назад, в 1962 году, практика BFH по вопросу учета при налогообложении наследником убытков, не учтенных наследодателем, является ошибочной, эта практика подлежит изменению в худшую для налогоплательщиков сторону. Однако BFH постановил, что из соображений защиты доверия новый подход будет распространяться на случаи наследования, которые наступят после публикации данного Постановления <490>.

<490> Зарипов В.М. Высший финансовый суд ФРГ о недопустимости обратной силы решения высшего судебного органа, ухудшающего положение налогоплательщика по сравнению со сложившейся судебной практикой // Налоговед. 2012. N 11. С. 23.

Как правило, **перспективное** действие нормативного акта законодательства о налогах **не ограничивается во времени**; налогообложение предполагается стабильным, исходя из норм данного акта. Но не исключаются и иные варианты. Так, законодатель зачастую предусматривает различные налоговые ставки для разных периодов и прямо указывает их в законе. Например, в п. 1 ст. 193 НК РФ предусмотрены ставки акциза раздельно на 2015 - 2017 годы (по многим позициям с их повышением на следующий год либо даже на следующее полугодие). Однако утверждать, что тем самым законодатель принял на себя обязательство обеспечить по акцизам некую особую правовую определенность, нет оснований. Так, редакция ст. 193 НК РФ в 2011 году устанавливала, что ставка акциза на крепкий алкоголь (в т.ч. на водку) на 2013 год будет составлять 280 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в алкогольной продукции. Тем не менее Федеральным законом от 28 ноября 2011 г. N 338-ФЗ ставка акциза по данной позиции на 2013 год была увеличена до 400 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в алкогольной продукции. Таким образом, осуществленное законодателем "предупреждение" о том, какой будет ставка акциза через два года, скорее дезориентировало налогоплательщиков, чем дало положительный результат.

Соответственно, гарантией правовой стабильности как были, так и остаются ст. 57 Конституции РФ, запрещающая ретроактивность налогового закона, ухудшающего положение плательщика, а также правовая позиция КС РФ, выраженная в Определении от 8 апреля 2003 г. N 159-О, - налогоплательщик может более-менее точно планировать свою деятельность в части обложения ее федеральными налогами только на месяц вперед.

Впрочем, законодатель может не только повысить ставку акциза, но и понизить ее, вне зависимости от того, что он "обещал" на отдаленное будущее (не исключено, что с одновременным повышением иных налогов для перераспределения налоговой нагрузки). Так, в п. 1 ст. 193 НК РФ в течение 2014 года на 2015 год ставка акциза на автомобильный бензин класса "3" ставка акциза была "обещана" как 12879 рублей за 1 тонну, а Федеральным законом от 24 ноября 2014 г. N 366-ФЗ на 2015 год ставка акциза на автомобильный бензин указанного класса в итоге была установлена как 7300 рублей за 1 тонну.

Другой пример - в п. 8 ст. 408 НК РФ предусмотрены понижающие коэффициенты к налогу на имущество физических лиц, последовательно и ежегодно увеличивающиеся с года установления правила исчисления налога исходя из кадастровой стоимости (0,2 - 0,4 - 0,6 - 0,8 - 1). Фактически речь идет о соответствующем постепенном росте суммы налога вследствие того, что его исчисление по новым правилам в большинстве случаев означает существенно большую сумму, чем это следовало из ранее применявшейся инвентаризационной стоимости. Поскольку, например, в г. Н. Новгороде указанный налог исчисляется по кадастровой стоимости с 2015 г. (Закон Нижегородской области от 5 ноября 2014 г. N 140-3), в данном периоде применяется коэффициент 0,2.

Что касается действия актов налогового законодательства **в пространстве**, то каких-либо особенностей, присущих только налоговому законодательству, здесь не существует.

Федеральные акты налогового законодательства единообразно действуют на всей территории России, если только из самих актов не следует их применение на определенной локальной территории. Так, Федеральный закон от 20 июля 1997 г. N 110-ФЗ "О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери" действовал только на территории этих городов в 1997 - 2005 годах. Федеральный закон от 10 января 2006 г. N 16-ФЗ "Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" и корреспондирующие нормы НК РФ (в т.ч. п. 16.1 ст. 89, ст. ст. 288.1, 385.1) в общем случае действуют на территории данной зоны (территория Калининградской области - ст. 2 Федерального закона).

При этом п. 2 ст. 11 НК РФ дает следующее определение: территория Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, - территория Российской Федерации, а также территории искусственных островов, установок и сооружений, над которыми Российская Федерация осуществляет

юрисдикцию в соответствии с законодательством Российской Федерации и нормами международного права.

В ряде случаев в федеральном акте налогового законодательства прямо устанавливаются особенности его применения на определенной территории. Так, подп. 19 п. 1 ст. 342 НК РФ регламентирует особенности исчисления НДС при добыче газового конденсата совместно с газом горючим природным, используемым исключительно для производства сжиженного природного газа, на участках недр, расположенных полностью или частично на полуостровах Ямал и (или) Гыданский в Ямало-Ненецком автономном округе. В соответствии с п. 1 ст. 25.8 НК РФ одним из условий признания регионального инвестиционного проекта для целей НК РФ является производство товаров в результате реализации такого инвестиционного проекта исключительно на территории одного из следующих субъектов Российской Федерации: Республика Бурятия, Республика Саха (Якутия), Республика Тыва, Республика Хакасия, Забайкальский край, Камчатский край, Красноярский край, Приморский край, Хабаровский край, Амурская область, Иркутская область, Магаданская область, Сахалинская область, Еврейская автономная область, Чукотский автономный округ. Как следует из п. 1 ст. 25.9 НК РФ, налогоплательщиком - участником регионального инвестиционного проекта признается российская организация, которая в т.ч. получила статус участника регионального инвестиционного проекта.

Иногда некоторые положения федерального налогового законодательства не применяются на определенных территориях в силу объективных причин. Например, поскольку на территории Нижегородской области не добывается нефть, для данной территории не актуальны нормы, регламентирующие исчисление и уплату НДС при добыче нефти.

Региональные (местные) акты налогового законодательства так же единообразно действуют на территориях соответствующих субъектов РФ (муниципальных образований), если только в самих актах не указаны особенности их применения на определенной локальной территории либо данные особенности не следуют из федерального законодательства.

Например, с учетом положений Федерального закона от 29 декабря 2006 г. N 244-ФЗ "О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" с 1 июля 2009 г. применение игровых автоматов возможно только на территории специально созданных игровых зон (в Республике Крым; Алтайском крае; Краснодарском крае; Приморском крае; Калининградской области). Соответственно, региональный налог на игорный бизнес (гл. 29 НК РФ) с игровых автоматов в настоящее время не может взиматься вне игровых зон, иначе пришлось бы облагать налогом незаконную деятельность (наказуемую по ст. 14.1.1 КоАП РФ). Таким образом, положения гл. 29 НК РФ, относящиеся к игровым автоматам, а также соответствующие положения регионального налогового законодательства фактически действуют только на территориях игровых зон.

В силу п. п. 2, 3 ст. 12 НК РФ региональные (местные) налоги в общем случае обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации (муниципальных образований). К примеру, Закон Нижегородской области от 27 ноября 2003 г. N 109-З "О налоге на имущество организаций" действует на всей территории Нижегородской области и никаких территориальных особенностей не имеет (и не может иметь, поскольку таких возможностей федеральное законодательство не предоставляет). Однако Постановление городской Думы г. Н. Новгорода от 21 сентября 2005 г. N 50 "О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности" предусматривает для определенных территорий Н. Новгорода собственные понижающие коэффициенты K2, используемые при расчете ЕНВД в сфере розничной торговли, бытового обслуживания, общественного питания и других видов деятельности. Следует отметить, что возможность "территориальной" привязки K2 следует из ст. 346.27 НК РФ - данный коэффициент может зависеть от особенности места ведения предпринимательской деятельности.

Относительно действия актов налогового законодательства **по кругу лиц** следует отметить, что права и обязанности, очевидно, возлагаются законодателем на тех лиц, которых он специально укажет в этом акте и на которых распространяется юрисдикция соответствующего публично-правового образования. Так, в нормативном правовом акте о конкретном налоге в качестве потенциальных налогоплательщиков могут быть указаны только организации (налог на прибыль организаций - гл. 25 НК РФ, налог на игорный бизнес - гл. 29 НК РФ), либо только физические лица (НДФЛ - гл. 23 НК РФ, налог на имущество физических лиц - гл. 32 НК РФ), либо как организации, так и физические лица (транспортный налог - гл. 28 НК РФ). Пункт 1 ст. 87 НК РФ предусматривает, что налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. Иногда физические лица могут признаваться плательщиками некоторого налога (в т.ч. и вместе с организациями) при наличии у них статуса индивидуального предпринимателя (НДС - п. 1 ст. 143 НК РФ). Право на применение ЕСХН, как это следует из п. 1 ст. 346.2 НК РФ, есть у организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся сельскохозяйственными товаропроизводителями.

Патентная же система налогообложения может применяться только индивидуальными предпринимателями (п. 1 ст. 346.43 НК РФ).

Определенные особенности действия актов законодательства по кругу лиц, присущие только налоговому законодательству, имеют место, но немногочисленны. Например, публично-правовые образования не могут быть налогоплательщиками (плательщиками сборов, налоговыми агентами), так как в соответствии со ст. 8, 11, 19, 24 НК РФ публично-правовые образования не входят в объем понятия "организация". В решении ВАС РФ от 19 ноября 2003 г. N 12358/03 сделан вывод, что муниципальное образование не может быть признано организацией в том смысле, в котором статья 11 НК РФ использует указанный термин. Кроме того, НК РФ специально исключает филиалы российских организаций из числа налогоплательщиков (ст. 19 НК РФ), но рассматривает в их качестве филиалы иностранных организаций, созданные на территории Российской Федерации (п. 2 ст. 11, ст. 19 НК РФ).

Правила исчисления сроков, установленных в законодательстве о налогах и сборах, имеют определенные отличия от правил, установленных в иных нормативных правовых актах.

Первоначально следует привести справедливое мнение Е.В. Исаевой: для того чтобы дать определение понятия "срок", требуется, в свою очередь, обратиться к содержанию понятия "время", более общему по отношению к понятию "срок". Если время существует объективно и находится вне какой бы то ни было зависимости от воли и сознания человека, то в сроках заключен некий субъективный момент: так или иначе каждый срок представляет собой средство соотнесения человека осуществляемой им деятельности с частью общего потока времени, а также способ упорядочить эту деятельность путем установления для нее временных границ <491>. **Instans est finis unius temporis et principium alterius** - момент есть конец одного периода времени и начало другого <492>.

<491> Исаева Е.В. Процессуальные сроки в гражданском и арбитражном процессе. М., 2005. С. 69, С. 71.

<492> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 209.

Соответственно, понятие "срок" имеет двойственную природу - как момент либо как промежуток времени. Можно говорить о сроке - моменте времени и сроке - промежутке времени с учетом того, что они существуют не изолированно - моменты порождают и завершают промежутки, промежуткам соответствуют свои моменты. В таком ключе сформулирован п. 1 ст. 6.1 НК РФ: сроки, установленные законодательством о налогах и сборах, определяются календарной датой, указанием на событие, которое должно неизбежно наступить, или на действие, которое должно быть совершено, либо периодом времени, который исчисляется годами, кварталами, месяцами или днями.

В.Б. Исаков отмечает, что сроки являются достаточно распространенной на практике разновидностью юридических фактов. Сроки - такие юридические факты, которые могут выступать только как элементы фактического состава. Срок сам по себе, вне связи с ситуацией, иными юридическими фактами, никакого содержания не несет: он значим только как срок чего-либо. Отличительная черта срока - определенность его начального и конечного моментов. Отрезок времени, не имеющий четко фиксированных границ, не является сроком и не может использоваться как юридический факт <493>. По этой причине в ст. 6.1 НК РФ и в ст. 190 ГК РФ применено сходное правовое регулирование: срок может определяться также указанием на событие, которое должно неизбежно наступить. Именно в этом проявляется важнейшее отличие правового срока от срока в общеизвестном значении - правовой срок должен быть однозначно определен или определим. В противном случае будет иметь место правовая неопределенность.

<493> Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.К. Бабаева. М., 2001. С. 435 - 436.

В Постановлении ЕСПЧ от 7 июня 2012 г. по делу Центро Эуропа 7 С.р.л. против Италии отмечается, что анализируемые законы были сформулированы в неопределенных выражениях, отложили новое правовое регулирование со ссылкой на события, даты наступления которых было невозможно предвидеть. В результате данные законы не отвечали требованиям предсказуемости.

Вообще говоря, некоторые нормы НК РФ могут производить впечатление о возможности существования неопределенных сроков в налоговом праве. Так, в силу п. 3 ст. 51 НК РФ исполнение обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а также обязанности по уплате причитающихся пеней и штрафов приостанавливается по решению соответствующего налогового органа в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств этих физических лиц для исполнения указанной обязанности. При принятии в установленном порядке решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов возобновляется со дня принятия

указанного решения.

Соответственно, может сложиться впечатление о неопределенности срока, на который может быть приостановлено исполнение обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными. Однако это не так - человеческая жизнь конечна, и конкретный человек в конце концов умрет (может быть признан умершим). В силу подп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается в т.ч. со смертью физического лица - налогоплательщика или с объявлением его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации. Таким образом, ранее приостановленная обязанность по уплате налога (сбора) прекратится вследствие наступления события, которое должно неизбежно наступить.

На основании п. 2 ст. 6.1 НК РФ течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало. Следует отметить, что подобный подход весьма распространен (в т.ч. ст. 191 ГК РФ, п. 3 ст. 5 ТК ТС, ч. 4 ст. 113 АПК РФ, ч. 3 ст. 107 ГПК РФ, ч. 3 ст. 92 КАС РФ), но не универсален. Так, в силу ст. 14 ТК РФ течение сроков, с которыми ТК РФ связывает возникновение трудовых прав и обязанностей, начинается с календарной даты, которой определено начало возникновения указанных прав и обязанностей; течение сроков, с которыми ТК РФ связывает прекращение трудовых прав и обязанностей, начинается на следующий день после календарной даты, которой определено окончание трудовых отношений.

Принципиально важно то, что срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях. При этом рабочим днем считается день, который не признается в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем (п. 6 ст. 6.1 НК РФ).

С нерабочими праздничными днями проблем не возникает, поскольку они прямо названы в ст. 112 ТК РФ. Выходные дни (ст. 111 ТК РФ), вообще говоря, представляются по-разному разным категориям работников (при пятидневной рабочей неделе работникам предоставляются два выходных дня в неделю, при шестидневной рабочей неделе - один выходной день; общим выходным днем является воскресенье).

Тем не менее на практике для целей исчисления срока, определяемого в НК РФ в рабочих днях, в качестве выходных дней учитываются два дня - суббота и воскресенье (если только они не перенесены в соответствии с трудовым законодательством). При этом, поскольку сходное правовое регулирование произведено, например, в ч. 3 ст. 113 АПК РФ (в сроки, исчисляемые днями, не включаются нерабочие дни), возможно применить разъяснение, содержащееся в п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 25 декабря 2013 г. N 99 "О процессуальных сроках": к нерабочим дням относятся выходные и нерабочие праздничные дни. Выходными днями являются суббота и воскресенье, перечень нерабочих праздничных дней устанавливается трудовым законодательством Российской Федерации.

В случаях, когда последний день срока приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день. Действие, для совершения которого установлен срок, может быть выполнено до 24 часов последнего дня срока. Если документы либо денежные средства были сданы в организацию связи до 24 часов последнего дня срока, то срок не считается пропущенным (п. 7 ст. 6.1 НК РФ).

Формально с точки зрения ст. 6.1 НК РФ наименьший промежуток времени, имеющий правовое значение для целей налогового права, - один день. Однако в некоторых нормах НК РФ имеет правовое значение последовательность событий (действий), даже имеющая место в течение одного дня. Так, в силу подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ вопрос применения налоговой ответственности зависит от того, в какой момент налогоплательщик представил уточненную налоговую декларацию - до или после того, как он узнал о назначении выездной налоговой проверки.

Что касается срока, исчисляемого месяцами, то в силу п. 5 ст. 6.1 НК РФ такой срок истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока. Поскольку в силу общей нормы п. 2 ст. 6.1 НК РФ течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало, представляет практический интерес определить: в какую дату истечет месячный срок, исчисляемый, например, со 2 июня 2014 г.? Данный вопрос разрешен, в частности, в Обзоре законодательства и судебной практики Верховного Суда Российской Федерации за второй квартал 2004 года (утв. Постановлением Президиума ВС РФ от 6 октября 2004 г., вопрос 4), в п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 25 декабря 2013 г. N 99 "О процессуальных сроках", в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 5 марта 1996 г. N 7816/95 и от 3 июня 2014 г. N 1487/14. В приведенном примере месячный срок начнет исчисляться с 3 июня 2014 г., истечет 2 июля 2014 г., а 3 июля 2014 г. срок уже будет считаться пропущенным.

Специфическим для налогового права (в частности, не упомянут в ст. 2 Федерального закона от 3 июня 2011 г. N 107-ФЗ "Об исчислении времени") является срок, исчисляемый кварталами (истекает в

последний день последнего месяца срока - п. 4 ст. 6.1 НК РФ). При этом квартал считается равным трем календарным месяцам, отсчет кварталов ведется с начала календарного года. Данный срок введен в НК РФ, поскольку ряд налогов исчисляется по итогам кварталов (налоговые периоды по НДС - ст. 163 НК РФ, по водному налогу - ст. 333.11 НК РФ, по ЕНВД - ст. 346.30 НК РФ).

Могут иметь место и иные варианты сроков, установленные применительно к конкретным налогам (процедурам). Так, в силу п. 2 ст. 346.7 НК РФ отчетным периодом по ЕСХН признается полугодие. Исходя из п. 2 ст. 285 НК РФ отчетными периодами по налогу на прибыль организаций признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Следует отметить, что среди сроков на совершение некоторых действий, установленных в НК РФ, выделяются так называемые **пресекательные** сроки, по истечении которых право на совершение данного действия прекращается, срок не может быть продлен или восстановлен. М.А. Гурвич писал, что пресекательный срок твердо и неизменно определяет крайнюю черту существования субъективного права (обязанности) во времени <494>. Непосредственно в НК РФ термин "пресекательный срок" не используется, но в качестве такового обычно рассматривается срок, если непосредственно в НК РФ по отношению к нему использованы термины "не может превышать", "запрещено" и т.п. Изначально наличие таких сроков в налоговом законодательстве (в ранних редакциях п. 3 ст. 48 и в п. 1 ст. 115 НК РФ) было выявлено в актах высших судебных органов (п. 20 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. N 41/9, п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 (утратил силу)). Впоследствии законодатель с 1 января 2007 г. специально урегулировал эти сроки как непресекательные, то есть возможные к восстановлению судом по ходатайству налогового органа. Тем не менее акты ВС РФ и ВАС РФ сыграли свою роль: профессиональное сообщество склонилось к тому, что некоторые сроки, установленные в НК РФ, являются пресекательными.

<494> Гурвич М.А. Пресекательные сроки в советском гражданском праве. М., 1961. С. 24.

Необходимость наличия в налоговом праве пресекательных сроков прямо следует из Постановлений КС РФ от 24 июня 2009 г. N 11-П и от 20 июля 2011 г. N 20-П: никто не может быть поставлен под угрозу возможного обременения на неопределенный или слишком длительный срок. Наличие сроков, в течение которых для лица во взаимоотношениях с государством могут наступить неблагоприятные последствия, представляет собой необходимое условие применения этих последствий. Общая позиция следует и из Постановления Президиума ВАС РФ от 25 июля 2006 г. N 11366/05: если иное прямо не указано в законе, принудительные возможности государства (как судебные, так и внесудебные) ограничены по меньшей мере сроком исковой давности. Суд отметил, что неприменение срока допускает возможность бессрочного взыскания в бесспорном порядке суммы долга независимо от момента возникновения права требования к должнику, поскольку какой-либо срок, в течение которого может быть вынесено постановление о бесспорном списании задолженности, бюджетным законодательством не предусмотрен.

В качестве примеров современных пресекательных сроков можно привести установленные для налоговых органов в п. 3 ст. 46 НК РФ (двухмесячный) и в п. 1 ст. 47 НК РФ (годовой) сроки на внесудебное взыскание налогов (пени, санкций); а также установленные для налогоплательщиков в п. 9 ст. 101, п. 2 ст. 139.1, п. 4 ст. 139.3 НК РФ месячный срок на подачу административной апелляционной жалобы и трехлетний срок на подачу административного заявления о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога (п. 7 ст. 78 НК РФ).

Поскольку не все сроки в налоговом праве в настоящее время квалифицированы в качестве пресекательных, а некоторые действия налоговых органов возможны только после совершения ими предшествующих действий (например, принудительное взыскание налога - только после направления требования об уплате налога и истечения срока на его добровольное исполнение), представляет интерес общая позиция, следующая из п. 6 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71, п. 11 информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. N 98, п. 24 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25 и впоследствии закрепленная в п. 31 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: пропуск налоговым органом срока, не являющегося пресекательным, установленного для совершения некоторого действия, не влечет изменения порядка исчисления срока, установленного для совершения последующего действия (как являющегося, так и не являющегося пресекательным).

Один из примеров применения данной позиции на практике - Постановление Президиума ВАС РФ от 17 марта 2009 г. N 15592/08. Суд посчитал, что направление налоговым органом требования об уплате налога за пределами совокупности сроков на принудительное взыскание налога является незаконным. В

данном Постановлении определенно прослеживается позиция высших судебных органов, квалифицирующая требование об уплате налога как меру принуждения (нельзя применить принуждение по истечении совокупности сроков на данное действие).

Еще один возможный вариант применения такого правила совокупного расчета сроков: если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу на решение по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки, существенно превысит месячный срок на ее рассмотрение, то, как представляется, налогоплательщик будет вправе исчислить сроки на принудительную реализацию обжалуемого решения так, как если бы оно было рассмотрено в надлежащий месячный срок. Возможность такого расчета предопределена единством системы налоговых органов (п. 1 ст. 30 НК РФ, п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, Постановления Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2008 г. N 16109/07, от 22 апреля 2008 г. N 17520/07, от 12 мая 2009 г. N 17440/08). Не исключено, что при длительном рассмотрении жалобы вышестоящим органом проводивший проверку налоговый орган утратит право не только на внесудебное, но и на судебное взыскание доначисленных налогов.

Оценочные сроки в налоговом праве присутствуют, хотя и в незначительном объеме. Такие сроки не являются неопределенными, так как они обычно входят в интервал однозначно определенного срока (сроков). Например, в п. 7 ст. 101.4 НК РФ предусмотрено, что о времени и месте рассмотрения акта налоговый орган извещает лицо, совершившее нарушение законодательства о налогах и сборах, заблаговременно. При этом срок рассмотрения акта не является бесконечным - он определяется в п. п. 5, 6 указанной статьи и составляет 10 рабочих дней по истечении одного месяца со дня получения акта проверенным лицом (его представителем). Тем не менее заблаговременность извещения лица означает, что оно должно получить соответствующее извещение за разумный период до даты рассмотрения акта, с тем чтобы иметь возможность надлежащим образом подготовиться. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 г. N 2823/11 разъяснено, что отсутствие в законе определенных и четко выраженных критериев оценки достаточности срока не освобождает правоприменителей, в том числе суды, от такой оценки, если это необходимо для квалификации правоотношений.

1.5. Субъекты налогового права. Налоговые правоотношения

Основными субъектами налогового права и наиболее массовыми участниками налоговых правоотношений являются налогоплательщики (которые могут обязываться актом законодательства о налогах уплатить налог по результатам своей деятельности) и публично-правовые образования (имеющие право в данном случае получить налог). В то же время круг субъектов налогового права существенно шире.

В статье 9 НК РФ указаны участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах:

- 1) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налогоплательщиками или плательщиками сборов;
- 2) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налоговыми агентами;
- 3) налоговые органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы);
- 4) таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы Российской Федерации).

Перечень, установленный в ст. 9 НК РФ, формально является закрытым, но в действительности существуют и иные, не указанные в перечне субъекты, на которых налоговое право возлагает права и обязанности. В том числе это банки, обязанные исполнять поручения налогоплательщиков и инкассовые поручения налоговых органов на перечисление налогов в бюджетную систему Российской Федерации (ст. 60 НК РФ); финансовые органы, которые должны, в частности, информировать налогоплательщиков (ст. 34.2 НК РФ), организации (в том числе органы ФМС, ГИБДД, юстиции) и иные лица (в том числе нотариусы), обязанные сообщать в налоговые органы значимые для налогообложения и налогового контроля сведения (ст. 85 НК РФ); судебные приставы-исполнители (п. 1 ст. 47, п. 4 ст. 48 НК РФ), принудительно взыскивающие налоги (пени, штрафы) за счет имущества налогоплательщиков; свидетели (ст. 90 НК РФ); контрагенты налогоплательщика (п. 1 ст. 93.1 НК РФ); эксперты (ст. 95 НК РФ) и др.

Следовательно, под **субъектами налогового права** следует понимать тех субъектов, которые потенциально могут обладать определенными правами и нести обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Налоговая **правоспособность** физических и юридических лиц по общему правилу возникает в момент рождения физического лица (регистрации юридического лица) и прекращается в момент смерти физического лица (ликвидации юридического лица).

При всех указанных доводах не следует, однако, забывать, что, по точному выражению Г.А.

Гаджиева, физическое лицо - это не человек, а правовая маска человека <495>. Именно человек рождается, живет, зарабатывает деньги и владеет имуществом; именно к человеку стоящее "над ним" государство (тоже по большому счету всего лишь совокупность конкретных людей) предъявляет требования об уплате налогов. Справедлива позиция Н.П. Кучерявенко: условием общей налоговой правосубъектности является сам факт физического существования человека <496>.

<495> Гаджиев Г.А. Онтология права (критическое исследование юридического концепта действительности). М., 2013. С. 16.

<496> Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 2 т. М., 2009. Т. 1: Общая часть. С. 305.

В принципе обязанность по уплате налога может возникнуть и у младенца (например, если он посредством действий своих законных представителей получит налогооблагаемый доход или имущество). Исходя из Постановления КС РФ от 13 марта 2008 г. N 5-П как участники отношений общей долевой собственности несовершеннолетние дети обязаны в силу ГК РФ нести бремя содержания принадлежащего им имущества (ст. 210), включая участие в уплате налогов в отношении этого имущества (ст. 249), что предполагает обязанность совершения от их имени необходимых юридических действий родителями, в том числе применительно к обязанности по уплате налогов. В Определении КС РФ от 27 января 2011 г. N 25-О-О разъяснено, что нормы гл. 23 НК РФ в равной мере применяются ко всем физическим лицам независимо от их возраста.

Другой вопрос - на практике налоги, которые обязаны уплачивать несовершеннолетние (как правило, в связи с владением облагаемым имуществом), зачастую уплачиваются их родителями, хотя это и не в полной мере соответствует требованиям НК РФ. Однако налоговые органы обычно не возражают против этого, поскольку для них уплата суммы в бюджет предпочтительнее, а принудительное взыскание налога с несовершеннолетнего в российских условиях практически нереально (судебное решение о присуждении налога к взысканию, скорее всего, исполнено не будет). Если же родитель уплативший налог за ребенка, впоследствии истребует его в порядке ст. 78 НК РФ и сошлется на то, что платил налог за счет собственных средств, оснований для отказа у налогового органа не будет, как может уже и не быть оснований для взыскания налога с несовершеннолетнего в силу пропуска сроков на обращение в суд (п. 2 ст. 48 НК РФ). В принципе путем достаточно неоднозначных рассуждений, основанных на п. 5 ст. 208 НК РФ (доходами не признаются доходы от операций, связанных с имуществом и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с СК РФ), можно обосновать то, что родитель, уплачивающий налог за своего ребенка, платит его в полном соответствии с п. 1 ст. 8 НК РФ из денежных средств, которые он же и передал ребенку для уплаты налога, но такое обоснование целиком зависит от воли родителя.

В данном примере четко прослеживается необходимость введения в НК РФ возможности уплаты налога одним лицом за другое лицо. Пока данная проблема не является масштабной, но только в силу того, что поимущественные налоги в нашей стране в настоящее время не могут быть охарактеризованы как крайне обременительные. При условии их роста, который, скорее всего, произойдет, многие родители могут занять принципиальную позицию и отказаться платить налоги за своих детей - собственников облагаемого имущества. В случае сохранения существующего правового регулирования налоговые органы, скорее всего, будут вынуждены принимать решения о приостановлении исполнения обязанности по уплате налогов несовершеннолетними (п. 3 ст. 51 НК РФ) до достижения ими совершеннолетия. Соответственно, налоги будут "накапливаться" и станут своеобразным "подарком" к совершеннолетию.

Согласно п. 2 ст. 107 НК РФ физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налоговых правонарушений с 16-летнего возраста. Таким способом, по мнению Д.В. Винницкого, законодатель косвенно установил возраст налоговой **дееспособности** для физических лиц - 16 лет, поскольку по общему правилу дееспособность неотделима от деликтоспособности <497>. С этой точки зрения до достижения указанного возраста физическое лицо может участвовать в налоговых правоотношениях только через представителей.

<497> Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М., 2000. С. 98.

Несколько иной подход к проблеме налоговой дееспособности изложен в Постановлении КС РФ от 13 марта 2008 г. N 5-П. Суд отметил, что способность гражданина своими действиями приобретать и осуществлять гражданские права, создавать для себя гражданские обязанности и исполнять их (гражданская дееспособность) возникает в полном объеме с наступлением совершеннолетия, т.е. по достижении 18-летнего возраста (п. 1 ст. 21 ГК РФ), а Семейным кодексом РФ устанавливается, что ребенком признается лицо, не достигшее возраста 18 лет (совершеннолетия) (п. 1 ст. 54). Несовершеннолетние же дети, неся бремя уплаты налогов как сособственники, не могут рассматриваться

как полностью самостоятельные субъекты налоговых правоотношений, возникающих при применении указанных положений НК РФ, поскольку они в силу закона не могут совершать самостоятельно юридически значимые действия в отношении недвижимости и в связи с этим в полной мере являться самостоятельными плательщиками налога на доходы физических лиц.

Соответственно, исходя из данного подхода КС РФ вопрос о возникновении налоговой дееспособности у физических лиц с 16-летнего возраста продолжает оставаться дискуссионным. Но кроме позиции о возникновении полной налоговой дееспособности с 18 лет высказываются и иные мнения. Так, М.Ю. Орлов полагает, что право самостоятельно распоряжаться своими доходами возникает у физического лица в момент достижения им 14 лет (ст. 26 ГК РФ). Вероятно, с этого возраста можно считать, что наступает налоговая дееспособность <498>.

<498> Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учебн. пособие. М., 2009. С. 125.

Указанный спектр мнений позволяет утверждать, что в законодательстве о налогах необходимо урегулировать несколько градаций дееспособности физических лиц, соответствующих достижению определенного возраста (как это предусмотрено, например, в ст. ст. 21, 26 - 27 ГК РФ). Каждой категории физических лиц будет соответствовать свой объем прав и обязанностей (ответственности). Следует отметить, что С.А. Герасименко еще в 1995 году высказывала мнение, что налоговому законодательству никак не обойтись без детальной проработки вопросов о налоговой дееспособности физических лиц. При этом не исключено использование различных норм гражданского и трудового права (в том числе путем соответствующих отсылок) <499>. Подобное мнение высказывает и Д.А. Смирнов, полагающий, что общие условия наступления налоговой дееспособности целесообразно привязать к 18-летнему возрасту. Специальные условия налоговой дееспособности следует соединять с иным возрастом во взаимосвязи с гражданской и трудовой дееспособностью <500>.

<499> Витрянский В.В., Герасименко С.А. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. М., 1995. С. 40.

<500> Смирнов Д.А. Возрастной критерий налоговой правосубъектности физических лиц // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. С. 200.

В плане налоговой правоспособности (дееспособности) организаций следует учитывать, что она без существенных особенностей производна от гражданской правоспособности (дееспособности) юридических лиц. Соответственно, спорные вопросы такой гражданско-правовой конструкции, как юридическое лицо, неоднозначно разрешаемые в рамках гражданско-правовых споров, так или иначе могут найти свое отражение и в налоговых спорах. Например, в информационном письме Президиума ВАС РФ от 9 июня 2000 г. N 54 "О сделках юридического лица, регистрация которого признана недействительной" в свое время было разъяснено, что признание судом недействительной регистрации юридического лица само по себе не является основанием для того, чтобы считать ничтожными сделки этого юридического лица, совершенные до признания его регистрации недействительной. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 13 октября 2011 г. N 7075/11 рассматривался вопрос о признании недействительной записи в ЕГРЮЛ о прекращении деятельности общества с ограниченной ответственностью в связи с ликвидацией - требования были Судом удовлетворены (т.е. формально ликвидированное юридическое лицо было "восстановлено"). Таким образом, представляет интерес, например, разрешение вопроса о субъекте и налоговых последствиях деятельности, осуществлявшейся от имени формально ликвидированного, но впоследствии "восстановленного" юридического лица (либо не "восстановленного").

Интересно замечание А.А. Лукашева о том, что открытие юридическим лицом счета в банке не может быть осуществлено без постановки на учет в налоговых органах, вследствие чего классическая гражданско-правовая конструкция может получить законченную форму только при прохождении в определенных налогово-правовых режимах <501>. Действительно, в силу п. 1 ст. 86 НК РФ банки открывают счета организациям, индивидуальным предпринимателям и предоставляют им право использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

<501> Лукашев А.А. Налоговое право как внутренняя структурная часть финансово-правовой отрасли // Очерки налогово-правовой науки современности. Москва; Харьков, 2013. С. 31.

Но это обстоятельство, как представляется, только дополнительно подтверждает то, что разграничение права на относительно независимые части (отрасли, подотрасли, институты) производится

в первую очередь для удобства его изучения и применения, вследствие ограниченности человеческих способностей по отношению к существенному объему современного права. Право в целом не имеет и не может иметь непреодолимых "внутренних границ" между составляющими право структурными элементами (в частном праве могут иметь место публично-правовые элементы, и наоборот). Например, коль скоро государство в гражданском праве допускает существование таких субъектов права, как юридические лица, оно вполне может устанавливать публично-правовые условия их существования. Как полагал М.М. Агарков, мы не представляем себе разграничения различных отраслей советского права наподобие шахматной доски с резко очерченными и не знающими переходов из одной клеточки в другую границами. Единство советского права находит, между прочим, свое выражение в том, что между отдельными его отраслями имеются не только точки соприкосновения, но и точки пересечения, которые не могут без ущерба для дела быть оторваны ни от одной, ни от другой отрасли <502>.

<502> Агарков М.М. Обязательство по советскому гражданскому праву. М., 1940. С. 109.

Д.В. Винницкий предложил всех субъектов налогового права условно подразделить на две группы:
- **публичные субъекты** (государственные и муниципальные органы и общественно-территориальные образования, способные выступать в качестве властной управомоченной стороны);

- **частные субъекты** (организации и физические лица, способные выступать в качестве функционально подчиненной стороны) <503>.

<503> Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М., 2000. С. 18, 20.

Используя указанный подход, рассмотрим группы публичных и частных субъектов.

К группе **публичных субъектов** налогового права относятся публично-правовые образования (органы власти публично-правовых образований). Основным правом публично-правового образования в сфере налогообложения (Российской Федерации, субъекта РФ, муниципального образования) является установление (введение) налогов и их последующее взимание. Основной обязанностью публично-правовых образований является обеспечение исполнения обязанностей частными субъектами и соблюдение их прав.

М.В. Карасева предлагает рассматривать государство, как субъект финансового права, в двух основных проявлениях: в качестве казны (носителя имущественных интересов) и как властвующего субъекта, т.е. суверена. Право государства требовать уплаты налогов и взимать их является суверенным правом государства, так как не принадлежит и не может принадлежать никому другому <504>. П.М. Годме отмечает, что налог - одно из проявлений суверенитета государства. Этим он отличается от доходов с государственных имуществ и займов, которые представляют собой средства, получаемые государством из деятельности такой же, как и деятельность частных граждан. Возможности налогообложения являются существенным выражением суверенитета. Право взыскивать налоги всегда было частью суверенных прав, так же как чеканка монеты и отправление правосудия. Из этого следует, что налог устанавливается в одностороннем порядке <505>.

<504> Карасева М.В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 99, 107.

<505> Годме П.М. Финансовое право. М., 1978. С. 371.

Право Российской Федерации на установление (регулирование) федеральных налогов производно от Конституции РФ (и от выраженного в ней согласия народа России на установление (регулирование) налогов). Право субъектов РФ и муниципальных образований на регулирование региональных и местных налогов производно от Конституции РФ и федеральных законов. В то же время публично-правовые образования всегда действуют посредством органов власти и сами формально не могут являться налогоплательщиками. Применительно к уплате налога является актуальным мнение М.Ю. Орлова: бенефициарами налоговых платежей является государство или иной публичный субъект в целом, в то время как органы государственной власти только лишь организуют сбор налога, выполняя, по сути, представительские функции от имени публичных субъектов <506>.

<506> Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учебн. пособие. М., 2009. С. 19.

В силу ст. 10 Конституции РФ государственная власть в Российской Федерации осуществляется на основе разделения на законодательную, исполнительную и судебную. Органы законодательной, исполнительной и судебной власти самостоятельны.

Соответственно, законодательные (представительные) органы власти публично-правовых образований принимают нормативные правовые акты налогового законодательства. Органы исполнительной власти - налоговые, таможенные и финансовые органы, органы МВД, СКР, прокуратуры и другие органы контролируют исполнение норм налогового законодательства, принимают нормативные и ненормативные акты, осуществляют другие властные полномочия. В частности, судебные приставы-исполнители в порядке, предусмотренном Федеральным законом "Об исполнительном производстве" и НК РФ, исполняют решения налоговых органов и судов о взыскании налогов (пени, санкций) за счет имущества налогоплательщиков. Органы судебной власти в том числе рассматривают дела о взыскании налогов (пени, санкций) и разрешают конфликты, возникающие в сфере налогообложения, - рассматривают жалобы частных субъектов на акты, в том числе налоговых органов, и действия (бездействие) их должностных лиц.

К группе **частных субъектов** налогового права относятся следующие основные субъекты:

- **налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты.** Нормативные определения налогоплательщиков и плательщиков сборов даны в ст. 19 НК РФ, налоговых агентов - в ст. 24 НК РФ. Следует учесть, что некоторый частный субъект (например - индивидуальный предприниматель) с точки зрения НК РФ может одновременно являться и налогоплательщиком (уплачивая налоги по результатам своей деятельности), и налоговым агентом (удерживая НДФЛ из выплат работникам), и плательщиком сборов (уплачивая государственную пошлину в связи с обращением в суд). Кроме того, орган власти (публичный субъект), зарегистрированный как юридическое лицо, может одновременно являться налогоплательщиком и (или) налоговым агентом (плательщиком сбора), т.е. частным субъектом. Так, налогоплательщиками транспортного налога (в связи с владением зарегистрированными транспортными средствами и при отсутствии региональных налоговых льгот), а также налоговыми агентами по НДФЛ (в связи с выплатой заработной платы своим работникам) являются все налоговые инспекции. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 18 ноября 2008 г. N 8200/08, п. 1 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. N 148 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации" совет сельского поселения, зарегистрированный в качестве юридического лица - муниципального учреждения, является налогоплательщиком, несмотря на свой статус представительного органа муниципального образования;

- **банки.** Основная роль банков следует из п. 1 ст. 60 НК РФ: банки обязаны исполнять поручение налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, а также поручение налогового органа на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации за счет денежных средств (электронных денежных средств) налогоплательщика или налогового агента в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации.

Является обоснованной позиция А.В. Красюкова: банковские услуги на стадии исполнения налогового обязательства являются обязательными, поскольку средства государственного бюджета существуют исключительно в безналичной форме <507>. Сходный подход предложен авторами известного учебного пособия по налогообложению: в настоящее время уже никто не платит налог, принося мешок с деньгами в казначейские кладовые или вручая наличные мытарям и иным сборщикам налогов. Практически при любом способе уплаты налога (через налогового агента, путем самостоятельной уплаты, через сборщиков налогов и т.д.) деньги до бюджета доходят путем безналичных перечислений <508>. Необходимость в банках будет отсутствовать, например, при уплате налогов в натуральной форме, но это в настоящее время маловероятно в силу презумпции о денежной форме уплаты налога (п. 1 ст. 8 НК РФ).

<507> Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация / Под ред. М.В. Карасевой. М., 2012. С. 77.

<508> Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. СПб., 2002. С. 328.

В Постановлении КС РФ от 12 октября 1998 г. N 24-П отмечается, что в рамках конституционного обязательства по уплате налогов на налогоплательщика возложена публично-правовая обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы, а на кредитные учреждения - публично-правовая обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет.

В силу того что данная обязанность банков является публичной, в п. 2 ст. 60 НК РФ в качестве общей нормы предусмотрено, что поручение налогоплательщика или поручение налогового органа исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения. При этом плата за обслуживание по указанным операциям не взимается.

Интересно то, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 июня 2013 г. N 17786/12 в рамках антимонопольного спора рассматривался вопрос об обоснованности взимания банком комиссии за

перечисление в бюджет сбора за продление срока действия разрешения на хранение и ношение спортивного и охотничьего оружия (огнестрельного гладкоствольного длинноствольного и газового оружия), установленного в ст. 23 Федерального закона от 13 декабря 1996 г. N 150-ФЗ "Об оружии" и в Постановлении Правительства РФ от 8 июня 1998 г. N 574 "О размерах единовременных сборов, взимаемых за выдачу лицензий и разрешений, предусмотренных Федеральным законом "Об оружии", а также за продление срока их действия". По мнению Суда, упомянутый сбор отвечает признакам налогового сбора, определенным в ст. 8 НК РФ, в связи с чем его уплата не должна влечь для плательщика дополнительных расходов в виде платы банку за обслуживание (комиссии). Впрочем, как справедливо отмечают А. Пеховский и С. Сосновский, в рассматриваемом Постановлении Президиум ВАС РФ хотя и сделал вывод о том, что уплата сбора не должна влечь для плательщика дополнительных расходов в виде комиссии банку, все же оставил в силе предписание антимонопольного органа, в соответствии с которым банк должен был установить, обосновать и согласовать фиксированный и экономически обоснованный тариф за перечисление сбора в бюджет <509>.

<509> Пеховский А., Сосновский С. Может ли комиссия банка за перечисление сбора в бюджет превышать сам сбор? // Конкуренция и право. 2014. N 3. С. 28.

Еще интересный пример. Как следует из Определения КС РФ от 25 сентября 2014 г. N 2013-О, банк оказал заявителю платную услугу стоимостью 60 рублей по заполнению заявления на перечисление в бюджет государственной пошлины. Суд отметил, что лицо, обратившееся в банк, не связано необходимостью получения, помимо исполнения его поручения на перечисление налоговых платежей в бюджет, каких-либо дополнительных услуг технического характера. Получение этих услуг от банка для плательщика носит исключительно добровольный характер, их навязывание недопустимо. Лицо, обратившееся в банк, вправе при необходимости самостоятельно заполнить документ на перечисление платежа в бюджет.

Кроме исполнения обязанности по перечислению налога в бюджет, банк, например, обязан сообщить в налоговый орган по месту своего нахождения информацию об открытии или о закрытии счета, вклада (депозита), об изменении реквизитов счета, вклада (депозита) организации, индивидуального предпринимателя, физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, о предоставлении права или прекращении права организации, индивидуального предпринимателя использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств, а также об изменении реквизитов корпоративного электронного средства платежа. Информация сообщается в электронной форме в течение трех дней со дня соответствующего события (п. 1 ст. 86 НК РФ).

Примечательно то, что законодатель специально выделил виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение в отдельную гл. 18 НК РФ.

Поскольку бюджетные организации, как правило, открывают не счета в банках, а лицевые счета в органах федерального казначейства, для последних установлены соответствующие обязанности. В силу п. 1 ст. 85.1 НК РФ федеральное казначейство (иной орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации) обязан сообщить об открытии (о закрытии, об изменении реквизитов) лицевого счета организации в налоговый орган по месту своего нахождения в электронной форме в течение трех дней со дня соответствующего события;

- **налоговые представители.** В соответствии с п. п. 1, 4 ст. 26 НК РФ налогоплательщик (налоговый агент, плательщик сборов) может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено НК РФ.

Как установлено в ст. 27 НК РФ, законными представителями налогоплательщика-организации признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов. Законными представителями налогоплательщика - физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

В некоторых случаях налогоплательщик (юридическое лицо, несовершеннолетний ребенок и др.) может участвовать в налоговых правоотношениях только через представителя (т.е. отсутствие или недостаточность собственной дееспособности в силу закона дополняется дееспособностью другого лица).

Особым вариантом законного представительства является представительство через арбитражного управляющего, назначаемого судом в процедуре банкротства налогоплательщика-должника (Постановление Президиума ВАС РФ от 21 июня 2011 г. N 439/11). Сходным образом "работает" законное представительство при "обычной" ликвидации организации - его осуществляет ликвидационная комиссия (ст. 63 ГК РФ, Определение ВС РФ от 21 декабря 2010 г. N 44-В10-7).

Представляет интерес выделение в Постановлении Пленума ВАС РФ от 5 октября 2007 г. N 57 "О некоторых вопросах практики рассмотрения арбитражными судами дел, касающихся взимания налога на добавленную стоимость по операциям, связанным с предоставлением жилых помещений в пользование, а также с их обеспечением коммунальными услугами и с содержанием, эксплуатацией и ремонтом общего имущества многоквартирных домов", по сути, законного налогового представительства в деятельности ТСЖ. Как разъяснил Суд, указанная организация, заключая договоры на оказание коммунальных услуг, на эксплуатацию, содержание и ремонт жилых помещений и общего имущества в многоквартирных домах, а также трудовые договоры со специалистами, выступает в имущественном обороте не в своих интересах, а в интересах членов ТСЖ. В связи с этим ТСЖ не представляют соответствующих налоговых деклараций и не исчисляют сумму НДС по операциям, связанным с обеспечением жилых помещений коммунальными услугами и с содержанием, эксплуатацией и ремонтом общего имущества многоквартирных домов.

Уполномоченное налоговое представительство, как справедливо отмечено Н.П. Кучерявенко, основано на свободе выбора налогоплательщиком своего представителя и может быть как безвозмездным, так и возмездным <510>.

<510> Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 2 т. М., 2009. Т. 1: Общая часть. С. 606.

Интересный "гибрид" законного и уполномоченного представительства предусмотрен в п. 4 ст. 29 НК РФ: ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков является уполномоченным представителем всех участников консолидированной группы налогоплательщиков на основании закона.

Следует учесть, что представительство в налоговых правоотношениях определенным образом отличается от представительства, например, в гражданских правоотношениях. Так, п. 1 ст. 182 ГК РФ предусматривает, что полномочие может также явствовать из обстановки, в которой действует представитель (продавец в розничной торговле, кассир и т.п.). В налоговых правоотношениях подобное правило, вообще говоря, отсутствует. Тем не менее высказывается позиция, что в ситуации, когда сотрудник налогового органа передал письменное извещение лицу, действующему в условиях, в которых разумно предположить наличие полномочия на прием корреспонденции (в т.ч. сотрудник канцелярии или приемной организации), но в итоге выяснилось, что данное лицо не было уполномочено на прием корреспонденции ни доверенностью, ни приказом, суд может признать налогоплательщика извещенным <511>. В том же ключе сформулирован п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 17 февраля 2011 г. N 12: судебное извещение, адресованное юридическому лицу, филиалу или представительству юридического лица, вручается лицу, уполномоченному на получение корреспонденции (ч. 3 ст. 123, п. 4 ч. 4 ст. 123 АПК РФ). Полномочие лица на получение корреспонденции может явствовать из обстановки, в которой действует лицо, принимающее корреспонденцию (например, это секретарь, сотрудник канцелярии).

<511> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "О практике применения налогового законодательства" (по итогам заседания 27 октября 2011 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2011. N 4 // СПС "Гарант", СПС "КонсультантПлюс". URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

Кроме того, если в гражданских правоотношениях в силу ст. 185.1 ГК РФ нотариальное удостоверение доверенности, выданной физическим лицом, является необходимым не во всех случаях, то в соответствии с п. 3 ст. 29 НК РФ уполномоченный представитель налогоплательщика - физического лица осуществляет свои полномочия только на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством РФ. Как следует из п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, данные положения распространяются также и на физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями.

Однако нотариальное удостоверение доверенности необходимо только для уполномоченных представителей ограниченного круга физических лиц - налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов (п. 4 ст. 26 НК РФ). Если физическое лицо выступает в налоговых правоотношениях в ином качестве (например, является контрагентом проверяемого налогоплательщика - п. 1 ст. 93.1 НК РФ), то нотариальное удостоверение доверенности представителя такого физического лица не является обязательным.

Также можно отметить, что в силу п. п. 1, 2 ст. 183 ГК РФ при отсутствии полномочий действовать от имени другого лица или при превышении таких полномочий сделка считается заключенной от имени и в интересах совершившего ее лица, если только другое лицо (представляемый) впоследствии не одобрит данную сделку. Последующее одобрение сделки представляемым создает, изменяет и прекращает для него гражданские права и обязанности по данной сделке с момента ее совершения. Аналогичных норм в

НК РФ не предусмотрено. Соответственно, если, например, налоговая декларация (ст. 80 НК РФ), представленная в налоговый орган, подписана некоторым лицом в отсутствие полномочий (в т.ч. юристом организации, действующим без доверенности), то в действительности такой документ налоговой декларацией не является. Последующее одобрение данных действий руководителем организации никаких последствий не влечет, представленный документ не приобретает статуса налоговой декларации (в т.ч. с момента ее представления), а организация может быть привлечена к ответственности по ст. 119 НК РФ. То, что последующее совершение гражданско-правовых сделок не может изменить уже возникшие публичные правоотношения (если только иное специально не установлено в законодательстве), подтверждается, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 сентября 2012 г. N 3127/12.

В ряде случаев налоговое представительство частного субъекта невозможно в принципе, исходя из норм НК РФ и существа правоотношений (свидетель по ст. 90 НК РФ обязан давать показания лично, а не через представителя). Иногда же, наоборот, представительство в налоговых правоотношениях возможно, несмотря на то что представляемое лицо не является ни налогоплательщиком, ни плательщиком сборов, ни налоговым агентом. Например, банк имеет полное право на налоговое представительство (и не может не иметь его, поскольку банк, в силу ст. ст. 1, 12 Федерального закона от 2 декабря 1990 г. N 395-1 "О банках и банковской деятельности", регистрируется по решению Банка России и только в виде юридического лица - хозяйственного общества).

Применительно к правовым последствиям действий (бездействия) представителя соответствующее разъяснение дано в п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: по смыслу гл. 4 НК РФ, в том числе п. 1 ст. 26, субъектом налогового правоотношения является сам налогоплательщик, независимо от того, лично ли он участвует в этом правоотношении либо через законного или уполномоченного представителя. В связи с этим при решении вопроса о привлечении налогоплательщика к ответственности за то или иное нарушение законодательства о налогах и сборах действия (бездействие) его представителя расцениваются как действия (бездействие) самого налогоплательщика. За ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей в сфере налогообложения законный или уполномоченный представитель отвечает перед доверителем по правилам соответственно гражданского, семейного или трудового законодательства.

Следует только отметить, что в весьма распространенной ситуации, когда субъектом обязанности по уплате налога является несовершеннолетнее лицо (например, ребенок стал собственником квартиры вследствие ее приватизации и в связи с этим обязан уплачивать налог на имущество физических лиц), какой-либо конкретной ответственности его законных представителей (в т.ч. родителей) за неуплату от его имени налога в гражданском или в семейном законодательстве не установлено. Более того, в данной ситуации представители не могут уплатить налог иначе как за счет денежных средств представляемого (п. 1 ст. 8 НК РФ), а таких денежных средств без воли тех же представителей обычно и не появляется.

В принципе не исключено и недобросовестное использование налогового представительства (а также посреднических договоров, например договора комиссии) для имитации возникновения налоговых последствий деятельности не у того лица, который реально ее осуществляет и пользуется ее результатами, а у другого лица (представляемого, комитента и т.д.).

Вообще говоря, возможен и широкий подход к налоговому представительству. Так, по мнению Н.П. Кучерявенко, можно вычленивть два типа представительства: властное налоговое представительство, осуществляемое через компетенцию органов, представляющих государство как собственника налоговых поступлений и организатора налоговых отношений, а также обязанное налоговое представительство, направленное на своевременные и наиболее полные осуществление и реализацию налоговой обязанности плательщиком налогов и сборов, состоящее в делегировании ряда его обязанностей иным субъектам (официальным, законным, уполномоченным представителям налогоплательщика) <512>. С этой точки зрения налоговые органы представляют государство в налоговых правоотношениях.

<512> Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 2 т. М., 2009. Т. 1: Общая часть. С. 158 - 159.

Полномочие, предоставленное законом публичному субъекту (должностному лицу), вправе (обязан) осуществлять только этот субъект (должностное лицо), если иное специально не оговорено в законе. В частности, в положениях НК РФ практически везде уравниваются полномочия руководителя налогового органа и его заместителей, а возможность по делегированию этих полномочий не предусмотрено. Так, в силу п. 7 ст. 101 НК РФ по результатам рассмотрения материалов камеральной (выездной) налоговой проверки решение выносится руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. В ст. 8 Закона РФ от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" установлено, какие именно полномочия налоговых органов могут реализовывать только руководители налоговых органов и их заместители. Соответственно, невозможна передача данных полномочий от руководителя налогового органа налоговому инспектору путем составления доверенности (издания приказа, иным способом), хотя

налоговый инспектор может быть назначен временно исполняющим обязанности руководителя (заместителя руководителя) - ст. 60.2 ТК РФ.

В редких случаях должностное лицо налогового органа, реализовавшее некоторое полномочие, обязано реализовать и последующее полномочие. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2010 г. N 4903/10 (впоследствии - в п. 42 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57) разъяснено, что рассмотрение материалов проверки и вынесение решения по ее результатам должны быть осуществлены одним и тем же должностным лицом налогового органа (руководителем или заместителем руководителя). Данное ограничение предопределено единством процедур рассмотрения материалов проверки и вынесения решения по его результатам, а также их квазисудебным характером, требующим оценки материалов проверки и доводов (возражений) налогоплательщика уполномоченным должностным лицом для применения своих дискреционных полномочий. С другой стороны, очевидно, что, например, решение по результатам камеральной (выездной) проверки (ст. 101 НК РФ) и принимаемое в порядке его реализации решение о взыскании налога за счет денежных средств (ст. 46 НК РФ) могут быть приняты разными уполномоченными должностными лицами, в т.ч. и по той причине, что какой-либо особой оценки фактов они не требуют;

- **субъекты, предоставляющие информацию налоговым органам.** Категория указанных лиц достаточно широка и включает в том числе некоторые органы государственной власти. Данная обязанность может быть установлена как в НК РФ, так и в иных нормативных актах. Цель возложения обязанности - обеспечить налоговые органы существенной для налогообложения информацией: о налогоплательщиках, их месте нахождения, об осуществляемой ими деятельности, о наличии у них облагаемого имущества и др.

В статье 85 НК РФ обязанность по предоставлению информации возложена на широкий круг лиц: на органы юстиции - о нотариусах; на адвокатские палаты субъектов РФ - об адвокатах; на органы ФМС - о фактах регистрации (учета); на органы ЗАГС - о фактах рождения и смерти физических лиц, о фактах заключения брака, расторжения брака; на органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, - о недвижимом имуществе, правах на него и сделках с ним; на органы ГИБДД - о транспортных средствах и об их владельцах; на нотариусов - о выдаче свидетельств о праве на наследство и о нотариальном удостоверении договоров дарения и т.д.

Следует отметить, что информация от некоторых государственных органов и должностных лиц является для налоговых органов достаточным основанием для исчисления и истребования налога у налогоплательщиков. По ряду поимущественных налогов государство не возлагает на налогоплательщиков - владельцев имущества обязанности по представлению налоговой декларации, поскольку облагаемое имущество регистрируется в соответствующих органах, а последние сообщают эту информацию в налоговые органы. Так, в соответствии с п. 1 ст. 362 НК РФ сумма транспортного налога, подлежащая уплате налогоплательщиками - физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации. Согласно п. 2 ст. 52 и п. 3 ст. 363 НК РФ налогоплательщики - физические лица уплачивают транспортный налог на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом.

В Определении КС РФ от 22 января 2014 г. N 65-О разъяснено, что ст. 85 НК РФ предусматривает обязанность государственных органов сообщать в налоговые органы сведения, необходимые для исчисления налогов. Данное правовое регулирование адресовано органам государственной власти и направлено на обеспечение уплаты налогов и сборов в установленном законом размере. Оно не определяет субъект, объект налогообложения, а также размер налогового обязательства и особенности уплаты налога;

- **субъекты, способствующие контрольной деятельности налоговых органов.** Категория указанных субъектов также достаточно широка. К ней относятся свидетели (ст. 90 НК РФ), контрагенты налогоплательщика (ст. 93.1 НК РФ), эксперты (ст. 95 НК РФ), специалисты (ст. 96 НК РФ), переводчики (ст. 97 НК РФ), понятые (ст. 98 НК РФ) и др.

В соответствии с п. 1 ст. 90 НК РФ в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Как видно, указанная норма позволяет привлечь в качестве свидетеля практически любое физическое лицо. В ст. 128 НК РФ предусмотрена ответственность свидетеля: неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, влечет взыскание штрафа в размере тысяча рублей; неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний влечет взыскание штрафа в размере трех тысяч рублей.

Величина данных штрафов может и не стимулировать лиц, вызываемых в качестве свидетелей,

являться в налоговые органы, и давать правдивые показания. Поэтому на практике значимые свидетельские показания зачастую получают налоговыми органами от лиц, состоящих в конфликте с контролируемым налогоплательщиком (бывшие компаньоны, уволенные работники, состоящие в разводе супруги и т.д.).

Свидетельские показания, полученные в соответствии со ст. 90 НК РФ, вполне могут быть использованы налоговым органом как одно из доказательств, обосновывающих то, что реальная хозяйственная деятельность налогоплательщика и его взаимоотношения с контрагентами принципиально отличаются от того, как они отражены в документах бухгалтерского (налогового) учета. Пример подобного использования свидетельских показаний - Постановление Президиума ВАС РФ от 11 мая 2010 г. N 18172/09. Активное применение налоговыми органами свидетельских показаний и иных альтернативных способов получения информации о контролируемом налогоплательщике неудивительно, поскольку при современном уровне развития компьютерной и множительной техники имитация недобросовестным налогоплательщиком желаемого содержания документов, связанных с исчислением и уплатой налогов, не составляет особых проблем.

Кроме того, показания свидетелей, полученные налоговыми органами в рамках последующих контрольных процедур по ст. 90 НК РФ, в случае судебного разбирательства вполне могут быть закреплены уже в качестве судебных свидетельских показаний (ст. 56 АПК РФ, ст. 69 ГПК РФ, ст. 51 КАС РФ). Однако данный вид судебных доказательств не может быть рассмотрен без учета того, что в России, во-первых, достаточно либеральное уголовное наказание за заведомо ложные показания свидетеля (ст. 307 УК РФ), а во-вторых, с учетом данных судебной статистики за 2014 год (форма N 10.3 - Отчет о видах наказания по наиболее тяжкому преступлению (без учета сложения)), размещенной на сайте Судебного департамента при ВС РФ <513>, в России к ответственности по ч. 1 ст. 307 УК РФ за указанный период было привлечено 696 человек (т.е. без лишения свободы), а по ч. 2 ст. 307 УК РФ - 23 человека (из них назначено наказание в виде лишения свободы - 5, в виде штрафа - 1, осуждено условно - 17, а также прекращено по амнистии - 2). По сведениям, приведенным А.А. Тилле, в судебных процессах в США большее значение придают показаниям свидетелей, в России - письменным доказательствам. Объясняется это просто - в США вранье под присягой - тяжкое и неотвратимое преступление, в России врут все снизу доверху и за грех это не считают. Наоборот, соврать в пользу друга или родственника, начальника или соседа - святое дело <514>. С современной точки зрения письменные доказательства в России не являются более надежным источником сведений (и, вообще говоря, формально не могут являться таковыми в силу того, что никакие доказательства для суда не имеют заранее установленной силы - ч. 5 ст. 71 АПК РФ, ч. 2 ст. 67 ГПК РФ, ч. 2 ст. 84 КАС РФ). Либеральный характер ч. 1 ст. 303 "Фальсификация доказательств и результатов оперативно-разыскной деятельности" УК РФ, а также сведения из того же статистического отчета формы N 10.3, к сожалению, свидетельствуют о проблемах и в этой сфере.

<513> URL: <http://www.cdep.ru>.

<514> Тилле А.А. Занимательная юриспруденция. М., 2000. С. 12.

На основании п. 1 ст. 93.1 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), эти документы (информацию). В п. п. 5, 6 ст. 93.1 НК РФ установлено, что лицо, получившее требование о представлении документов (информации), исполняет его в течение пяти рабочих дней со дня получения или в тот же срок сообщает, что не располагает истребуемыми документами (информацией). Отказ лица от представления истребуемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

В законодательстве предусмотрены и **иные частные субъекты** налогового права. Так, в соответствии с п. 4 ст. 58, подп. 3 п. 3 ст. 45 НК РФ в качестве одного из возможных способов уплаты налога предусмотрена уплата физическими лицами налогов через кассу местной администрации либо через организацию федеральной почтовой связи. В этом случае местная администрация и организация федеральной почтовой связи обязаны в т.ч. принимать денежные средства в счет уплаты налогов, правильно и своевременно перечислять их в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства по каждому налогоплательщику (налоговому агенту). При этом плата за прием денежных средств не взимается. Денежные средства, принятые местной администрацией от налогоплательщика (налогового агента) в наличной форме, в течение пяти рабочих дней со дня их приема подлежат внесению в банк или организацию федеральной почтовой связи для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального

казначейства.

В научной литературе предлагаются и другие способы классификации субъектов налогового права. Так, Н.П. Кучерявенко подразделяет субъектов налогового права на властвующих и обязанных <515>. М.Ю. Орлов предлагает выделить: 1) публичных субъектов; 2) органы власти; 3) организации; 4) физических лиц <516>. Н.М. Чепурнова и Т.Н. Затулина придерживаются достаточно развернутой классификации: 1) субъекты, обладающие частной налоговой правосубъектностью: налогоплательщики; 2) субъекты, обладающие публичной налоговой правосубъектностью: налоговые органы (МНС России); таможенные органы (ГТК России); финансовые органы (Минфин России, министерства финансов и финансовые управления субъектов РФ и муниципальных образований); 3) субъекты, содействующие уплате налога и проведению налогового контроля: налоговые агенты, налоговые представители, банки, сборщики налогов (государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы власти местного самоуправления, осуществляющие контроль за уплатой, прием и взимание налогов помимо налоговых органов и таможенных органов), регистрирующие органы (органы, осуществляющие государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, органы ЗАГС, нотариусы); 4) участники мероприятий налогового контроля (свидетели, понятые, эксперты, специалисты и свидетели) <517>.

<515> Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Харьков, 2004. Т. II: Введение в теорию налогового права. С. 125.

<516> Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учебн. пособие. М., 2009. С. 73, 74.

<517> Чепурнова Н.М., Затулина Т.Н. Конституционно-правовые основы регулирования налоговых отношений в Российской Федерации. М., 2010. С. 53.

Правоотношение обычно определяется в теории права как охраняемое государством общественное отношение, урегулированное правом и характеризующееся наличием субъективных прав и обязанностей у его участников.

Следовательно, **налоговое правоотношение** - охраняемое государством общественное отношение, урегулированное налоговым правом и характеризующееся наличием субъективных прав и обязанностей у его участников. По мнению А.В. Демина, налогово-правовая норма выступает важнейшей предпосылкой и обязательным основанием (наряду с юридическим фактом) для возникновения, изменения и прекращения налогового правоотношения, а налоговое правоотношение - результатом действия соответствующей нормы налогового права <518>.

<518> Демин А.В. Нормы налогового права. Красноярск, 2010. С. 74.

Налоговый кодекс РФ в ст. 2 определяет круг общественных отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. В некоторых положениях НК РФ прямо используется термин "налоговые правоотношения". Например, раздел II НК РФ назван "Налогоплательщики и плательщики сборов. Налоговые агенты. Представительство в налоговых правоотношениях".

Естественно, субъект правоотношения - более узкая категория, чем субъект права. Субъекты правоотношений - персонально индивидуализированные лица, участвующие в конкретном правоотношении. Не все субъекты права на практике становятся субъектами правоотношений. В частности, несмотря на то что в силу п. 1 ст. 207 НК РФ налогоплательщиками НДФЛ признаются в т.ч. физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации (т.е. все те, кто фактически находятся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев, - п. 2 ст. 207 НК РФ), на практике далеко не все физические лица будут участниками правоотношений по уплате данного налога. Так, имеет место обширный список недекларируемых и необлагаемых доходов (ст. 217 НК РФ, в т.ч. стипендии - п. 11 и пенсии - п. 2); а поступления от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с СК РФ, в общем случае вообще не признаются доходами (п. 5 ст. 208 НК РФ).

В определение отрасли налогового права ранее были включены общественные отношения **по уплате налогов**, поскольку именно эти общественные отношения являются наиболее массовыми и важными; именно они предопределяют конечную цель правового регулирования - финансовое обеспечение деятельности публично-правовых образований. Данные общественные отношения существуют только как правоотношения (не как фактические отношения). Кроме того, отношения по уплате налогов имеют и иные особенности. Их можно охарактеризовать следующим образом:

- **являются имущественными** (но не гражданско-правовыми и не деликтными). При этом наличные деньги и безналичные денежные средства в ст. 128 ГК РФ определены как вид имущества. Однако, как

отмечает С.Н. Братусь, денежные средства не являются в финансовых отношениях ни средством обращения, ни мерилom стоимости: при аккумуляции и расходовании через бюджет этих средств не возникает эквивалентных или иных возмездных отношений <519>;

<519> Братусь С.Н. Предмет и система советского гражданского права. М., 1963. С. 122.

- **возникают вследствие правомерной деятельности налогоплательщика, имеющей экономическое содержание и результат** (но не по инициативе налогоплательщика, не по инициативе государственного органа и не вследствие наличия какого-либо договора между ними). Т.А. Гусева отмечает, что налоговые правоотношения часто становятся производными от иных, как правило, имущественных, отношений <520>. Пример такого подхода продемонстрирован в Постановлении КС РФ от 13 марта 2008 г. N 5-П: собственники имущества обязаны в силу ГК РФ нести бремя содержания принадлежащего им имущества (ст. 210), включая участие в уплате налогов в отношении этого имущества (ст. 249). Е.В. Порохов обоснованно отмечает, что налоговое обязательство не возникает из договора государства с налогоплательщиком, оно является внедоговорным обязательством. При этом в том же гражданском праве есть внедоговорные обязательства (по необоснованному обогащению, по причинению вреда, по публичному обещанию вознаграждения). Не возникает налоговое обязательство и из административно-правового акта <521>;

<520> Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. М., 2007. С. 272.

<521> Порохов Е.В. Налоговая обязанность. Налоговая правосубъектность // Очерки налогово-правовой науки современности. Москва; Харьков, 2013. С. 276 - 277.

- **предусматривают одностороннюю активную обязанность** налогоплательщика по уплате налога государству в установленный срок и не предполагают никакого юридически обязательного встречного представления от государства. С.Г. Пепеляев обоснованно полагает, что налоговому обязательству не свойственны требования воздержаться от определенных действий <522>;

<522> Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2015. С. 185.

- **по общему правилу не могут быть изменены** ни налогоплательщиком, ни государственным органом. Сумма налога, подлежащая уплате, не может быть увеличена или уменьшена ни в каком случае - размер определяется законом и параметрами осуществленной деятельности. Налогоплательщик не имеет права по своему желанию изменить срок уплаты, хотя может уплатить налог досрочно. Исключения представляют случаи, когда по инициативе налогоплательщика индивидуальным актом уполномоченного органа (налогового, таможенного, иного) изменяется срок уплаты налога (гл. 9 НК РФ, реструктуризация). Кроме того, безнадежные долги по налогам могут быть списаны (ст. 59 НК РФ).

Д.В. Винницкий обоснованно отмечает особенности отношений по уплате (взиманию) налогов и сборов. В этих отношениях налоговый орган практически не обладает никакими полномочиями по принятию обязательных для исполнения правоприменительных (индивидуальных) актов, которые могут порождать (изменять, прекращать) эти правоотношения. Он не может по своему усмотрению увеличить или уменьшить сумму налога для конкретного налогоплательщика (руководствуясь, например, соображениями целесообразности или требованием эффективности использования средств), определить для него объект налогообложения иначе, чем это предусмотрел законодатель, и т.п. Единственная задача налогового органа в сфере отношений по уплате (взиманию) налога или сбора - это наиболее точным образом исполнить закон о налоге (сборе) <523>. Для случая, когда налогоплательщик своевременно и в полном объеме уплачивает налог, налоговый орган действительно не может влиять на соответствующие правоотношения путем принятия обязательных для исполнения правоприменительных актов. Некоторое исключение составляет случай исчисления налога налоговым органом (п. 2 ст. 52 НК РФ): до получения от налогового органа налогового уведомления налогоплательщик может не уплачивать налог (п. 4 ст. 57 НК РФ).

<523> Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 91.

Следует учитывать, что в настоящее время обязанность по уплате налога в силу презумпций ст. 45 НК РФ, как правило, считается исполненной налогоплательщиком не в момент, когда денежные средства в уплату налога поступили в бюджетную систему (на бюджетный счет в ЦБ РФ), а в более ранний момент - когда налогоплательщик фактически передал контроль над своими денежными средствами банку и

распорядился об их перечислении в виде налога в бюджетную систему. В Постановлении КС РФ от 12 октября 1998 г. N 24-П указано, что налогоплательщик не несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. Конституционная обязанность каждого налогоплательщика по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло; такое изъятие происходит в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога.

Таким образом, в большинстве случаев общественные отношения по уплате налогов заканчиваются для налогоплательщика в момент, определенный в ст. 45 НК РФ; соответственно, возникают **общественные отношения по перечислению банками налогов в бюджетную систему**. Поскольку поступление налога в бюджетную систему без участия хотя бы одного банка в настоящее время невозможно, данный вид общественных отношений также исключительно важен. Что же касается особенностей таких общественных отношений, то они также являются имущественными (т.к. предполагают передачу банком имущества - денежных средств от налогоплательщика публичному субъекту (субъектам)). Кроме того, данные отношения предполагают одностороннюю активную обязанность банка и безвозмездность (как со стороны налогоплательщика, так и со стороны государства). В силу п. 2 ст. 60 НК РФ поручение налогоплательщика или поручение налогового органа исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения, если иное не предусмотрено НК РФ, при этом плата за обслуживание по указанным операциям не взимается. Но в отличие от отношений по уплате налогов, отношения по перечислению банком налога в бюджетную систему возникают не в результате экономической деятельности банка, а в результате действий налогоплательщика, направленных на уплату им налога; банк формально оперирует не своим имуществом, а имуществом налогоплательщика.

Следует отметить, что **иные общественные отношения**, регулируемые налоговым правом, **имеют совершенно другие особенности**.

Так, **отношения по уплате сборов** частично регламентируются налоговым правом. В п. 3 ст. 1 НК РФ установлено, что действие НК РФ распространяется на отношения по установлению, введению и взиманию сборов в тех случаях, когда это прямо предусмотрено НК РФ, то есть субсидиарно. "Право сборов" в настоящее время не выделяется, хотя и не исключено, что со временем это произойдет. Отношения по уплате сборов имеют имущественный характер, но, как правило, возникают по воле самого плательщика, поскольку уплата сбора в силу п. 2 ст. 8 НК РФ является одним из условий совершения в отношении плательщика юридически значимых действий, желательных для плательщика. Иными словами, плательщик изначально "не должен" государству сбор, а государство "не должно" бесплатно выполнять в отношении плательщика оплачиваемые сбором юридически значимые действия, но если плательщик желает получить их, то он, в частности, производит авансовую оплату сбора и представляет доказательства его уплаты для инициирования процедуры совершения юридически значимых действий.

Отношения по взысканию неуплаченных налогов и сборов (пеней, санкций, авансовых платежей) имеют имущественный характер, иницируются налоговым органом при наличии у него достоверной информации о неисполнении соответствующей обязанности путем направления требования об уплате налога (ст. ст. 69, 70 НК РФ). Данные отношения реализуются либо во внесудебном порядке (как правило, в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей - ст. ст. 46, 47 НК РФ), либо в судебном порядке (обычно в отношении физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, - ст. 48 НК РФ).

Следует отметить, что внесудебный порядок взыскания ранее обозначался как беспорный. Так, в п. 19 Инструкции Минфина СССР от 12 июня 1981 г. N 121 "По применению положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей" (утратила силу) было установлено, что суммы недоимки по платежам, причитающимся с предприятий, учреждений и организаций, взыскиваются в беспорном порядке по распоряжению органов взыскания. В силу определенной "инерции" такое обозначение порядка взыскания иногда встречается и в современных правовых актах (например, в Определениях КС РФ от 4 июня 2009 г. N 1032-О-О и от 27 января 2011 г. N 91-О-О; в п. п. 11, 58 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 16 февраля 2010 г. N 15823/09 и от 10 июля 2012 г. N 6791/11). Очевидно, что с современной точки зрения наименование "беспорный порядок", характерное для советского финансового права, не может означать, что заинтересованное лицо лишено прав на обжалование действий (ненормативных актов) налоговых органов, которыми реализуется данный порядок.

Кроме того, иногда имеет место применение сходного, но принципиально отличного по содержанию термина - "беспорный характер требований". Так, в Обзоре судебной практики Верховного Суда РФ за третий квартал 2011 года (утв. Президиумом ВС РФ 7 декабря 2011 г.) констатируется, что требования о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица зачастую носят

бесспорный характер.

Очевидно, что бесспорный характер требований сам по себе еще не означает бесспорного (внесудебного) порядка их удовлетворения. Кроме того, то, какой именно порядок взыскания подлежит применению в конкретной ситуации, следует из закона; а то, являются ли определенные требования бесспорными, может предполагать их оценку уполномоченным лицом (если иное не установлено в законе).

Отношения по установлению (введению) налогов и сборов не имеют имущественного характера, возникают между органами власти (например, при реализации законодательной инициативы), а налогоплательщики в них не участвуют, поскольку прямая демократия в данном случае невозможна.

Представляет интерес позиция о том, что общественные отношения по установлению (введению) налогов упомянуты законодателем в ст. 2 НК РФ ошибочно. Так, М.Ю. Орлов отмечает: признавая важность регулирования особенностей налогового правотворчества, представляется, что отнесение указанной группы отношений к предмету регулирования налогового права не вполне обоснованно. Вопросы установления и введения налогов должны больше интересовать специалистов по государственному и муниципальному праву, поскольку так или иначе эти вопросы сводятся к особой процедуре принятия налоговых нормативных правовых актов теми или иными органами власти <524>. Однако следует признать, что с практической точки зрения наличие соответствующих норм в НК РФ дает определенное удобство - основные особенности установления (введения) налогов, существенные для налогоплательщика, урегулированы в том же нормативном акте, в котором содержатся и иные нормы, регламентирующие вопросы налогообложения.

<524> Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учебн. пособие. М., 2009. С. 37.

Отношения по предоставлению информации. Объектом подобных отношений является не имущество, а информация (которая зачастую впоследствии используется в целях обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов). Исходя из НК РФ частные субъекты в ряде случаев обязаны передавать информацию налоговым органам инициативно, без специальных запросов, при наступлении определенных юридических фактов (подп. 4, 6 п. 1, п. 2, 2.1, 3.1, 3.2 ст. 23, подп. 2, 4 п. 3 ст. 24, п. 3.1 ст. 60, ст. 80, ст. 85, п. 1 ст. 85.1, п. 1 ст. 86 НК РФ и др.) либо по специальному запросу налогового органа (п. 2 ст. 86, ст. 93.1 НК РФ и др.). Информация предоставляется в виде сообщений, налоговых деклараций (расчетов), сведений об облагаемом имуществе налогоплательщиков или о самих налогоплательщиках и т.д.

Налоговые органы (иные уполномоченные органы) также обязаны в ряде случаев инициативно передавать информацию указанным в законе частным субъектам при наступлении определенных обстоятельств (в т.ч. подп. 9 п. 1 ст. 21, подп. 6 п. 1 ст. 32, п. 7 ст. 45, п. 3, 9 ст. 78, п. 4 ст. 79, п. 2 ст. 101 НК РФ) либо когда частные субъекты специально истребуют ее (п. 4 ст. 29, ст. 33 Конституции РФ, подп. 1, 2 п. 1 ст. 21, подп. 10 п. 1 ст. 32, ст. 34.2, п. 4 ст. 80 НК РФ и др.). Подобная информация подлежит представлению в виде документов, в том числе в виде сведений о принятых в отношении частного субъекта ненормативных актах (иных документах) и об их содержании, о наличии у частного субъекта обязанностей или прав, о времени и месте совершения определенных процедур, в виде отметки на налоговой декларации или в виде квитанции о ее приеме в электронной форме, в виде справки о состоянии расчетов и т.д.

Отношения налогового контроля (гл. 14 НК РФ) во многом представляют собой отношения по получению налоговыми органами информации о контролируемых частных субъектах (которая также впоследствии может быть использована в целях обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов). При этом сами по себе отношения налогового контроля не имеют имущественного характера, возникают между контролирующими и контролируемыми субъектами по инициативе контролирующих субъектов и, как правило, изменяются и прекращаются по воле последних. Как установлено в п. 12 ст. 89 НК РФ, налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов. На основании п. 1 ст. 90 НК РФ в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

Отношения по обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц (раздел VII НК РФ) возникают исключительно по инициативе лиц, подающих жалобу, могут быть реализованы в административном и (или) в судебном порядке.

Отношения налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения (гл. 15, 16, 18 НК РФ) являются имущественными (поскольку НК РФ предусматривает только один вид налоговых санкций - штраф), возникают между правонарушителем и государством, но не вследствие экономически

результативной правомерной деятельности, а вследствие совершения частным субъектом указанного в НК РФ особого вида правонарушения (налогового), обычно представляющего собой правонарушение бездействия (неисполнение установленной законом обязанности к определенному сроку). Данные правоотношения реализуются путем принятия налоговым органом правоприменительного акта, осуждающего от имени государства правонарушение, - решения о привлечении к налоговой ответственности (ст. ст. 101, 101.4 НК РФ) и последующей уплаты (взыскания) наложенного данным решением штрафа.

В принципе возможно выделение и иных общественных отношений, урегулированных налоговым правом (по учету налогоплательщиков - ст. ст. 83, 84 НК РФ, по возврату излишне уплаченных или взысканных налогов - ст. ст. 78, 79 НК РФ, по обмену информацией между органами власти - п. 3 ст. 32, п. 15.1 ст. 101 НК РФ и т.д.).

Таким образом, налоговое право регулирует комплекс различных общественных отношений, имеющих существенные отличия. Но поскольку отношения по уплате налогов являются наиболее важными и массовыми, когда говорят о налоговых правоотношениях, обычно имеют в виду именно их.

Налоговые правоотношения можно классифицировать и иными способами. Так, Д.В. Винницкий предлагает выделять отношения по установлению и введению налогов и сборов, налоговые обязательственные, налоговые процедурные, налоговые деликтные правоотношения, а также международные налоговые правоотношения <525>. Вообще говоря, в виде "закрытого" списка налоговые правоотношения могли бы быть классифицированы по кругу субъектов (отношения между частными субъектами налогового права, между публичными и частными субъектами, а также между публичными субъектами), а также по критерию того, являются ли они имущественными либо не являются. Определенной проблемой будет только отграничение круга субъектов и отношений, поскольку, например, продолжает оставаться дискуссионным отнесение к налогам ряда публичных платежей; а также квалификация некоторых обязанностей как преимущественно фискальных (по ведению бухучета и представлению отчетности, по применению ККТ и т.д.).

<525> Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 152.

В.К. Бабаев указывает на то, что в юридической литературе существует деление правоотношений также на абсолютные и относительные. В относительных правоотношениях точно определены все участники. В абсолютных правоотношениях (правоотношения собственности, авторских прав, изобретательские...) известно лишь одно лицо - носитель субъективного права. Все остальные субъекты являются обязанными, т.е. не должны препятствовать осуществлению субъективного права лицом управомоченным <526>. Одно из оснований для выделения абсолютных правоотношений - следующая из теории правоотношений позиция, в соответствии с которой нарушить некоторое субъективное право (в том числе собственности) управомоченного лица может только то лицо, которое находится с ним в правоотношении. В налоговом праве (как и в иных публичных отраслях) обычно не выделяется абсолютных правоотношений, все правоотношения являются относительными, с однозначным определением состава участников, их прав и обязанностей. В качестве своеобразного исключения можно отметить правоотношения по установлению (введению) налогов, но само указание этих правоотношений в ст. 2 НК РФ спорно. Исходя из позиции М.В. Карасевой <527>, в данных правоотношениях управомоченной стороной является публично-правовое образование, которому противостоит неопределенный круг субъектов, которые обязаны воздерживаться от действий, нарушающих права управомоченной стороны правоотношения.

<526> Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.К. Бабаева. М., 2001. С. 416.

<527> Карасева М.В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 256.

1.6. Налогоплательщики и налоговые органы как основные участники налоговых правоотношений

Налогоплательщиками признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги (ст. 19 НК РФ).

Исходя из указанной нормы под налогоплательщиками понимаются только те субъекты, которые уже несут субъективную обязанность по уплате конкретного налога, т.е. участвующие в соответствующем правоотношении в качестве обязанного лица. Но следует учесть, что в законодательстве о налогах под налогоплательщиками обычно подразумеваются лица, которые в некоторый момент времени могут и не иметь обязанности по уплате какого-либо налога (хотя это в принципе не исключено). Данных лиц можно условно обозначить как потенциальных налогоплательщиков. О.В. Бойков в связи с этим дал следующее

определение: налогоплательщик по НК РФ - это лицо, признаваемое субъектом возможных отношений по уплате налога <528>. В решении ВАС РФ от 3 февраля 2004 г. N 16125/03 разъяснено, что в ст. 19 НК РФ дано общее определение налогоплательщиков и плательщиков сборов. В данном случае речь идет о потенциально возможной обязанности организаций и физических лиц, признаваемых законодателем плательщиками тех или иных налогов и сборов, а не об обязанности по уплате конкретной суммы налога или сбора, которая в соответствии со ст. 44 НК РФ возлагается на налогоплательщика с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

<528> Интервью с заместителем Председателя ВАС РФ О.В. Бойковым // ЭЖ-Юрист. 2003. N 20.

Так, в соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 23 НК РФ налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели обязаны сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя о своем участии в российских организациях (за исключением случаев участия в хозяйственных товариществах и обществах с ограниченной ответственностью) в случае, если доля прямого участия превышает 10 процентов, - в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия.

Очевидно, что данные обязанности по сообщению информации никак не связаны с наличием или отсутствием обязанности по уплате какого-либо налога, т.е. речь идет о субъектах права - организациях и индивидуальных предпринимателях.

Сходный подход законодателя имеет место и в вопросах постановки налогоплательщиков на учет: в соответствии с п. 2 ст. 83 НК РФ постановка на учет в налоговом органе организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога или сбора.

Другой пример: согласно ст. 143 НК РФ организации признаются налогоплательщиками НДС. Но из анализа гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" НК РФ не следует, что все существующие организации, соответствующие определению, данному в п. 2 ст. 11 НК РФ, обязаны уплачивать НДС. Такой обязанности нет: при отсутствии в их деятельности объекта налогообложения, указанного в ст. 146 НК РФ; при использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст. 145 НК РФ; при превышении суммы вычетов над суммой налога (ст. 176 НК РФ), а также в других случаях. Следовательно, в статье 143 НК РФ термин "налогоплательщики" используется в широком смысле - как лица, у которых потенциально может возникнуть объект налогообложения и обязанность по уплате НДС. Таким образом, в действующем налоговом законодательстве под налогоплательщиками могут пониматься как субъекты права - "потенциальные" налогоплательщики, так и субъекты правоотношения по уплате конкретного налога.

Определение налогоплательщиков, данное в ст. 19 НК РФ, является достаточно узким. Например, в Положении о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г. дано более широкое нормативное определение: налогоплательщиком является тот, кто имеет налоговое обязательство, является ответственным за уплату налога, обязан удерживать и отчислять налог за счет третьих лиц, обязан подавать налоговую декларацию, вносить обеспечение, вести учет и отчетность и выполнять другие обязанности, возложенные на него налоговым законодательством <529>.

<529> Налоги от А до Я. Изд. Федерального министерства финансов ФРГ, 2001. С. 5.

В пункте 2 ст. 11 НК РФ приводятся термины, существенные для понимания определения налогоплательщиков:

- **лица (лицо)** - организации и (или) физические лица;
- **физические лица** - граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства;
- **индивидуальные предприниматели** - физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств.

В том же положении даны определения, значимые для идентификации конкретного физического лица. Так, место жительства физического лица определяется как адрес (наименование субъекта Российской Федерации, района, города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистрировано по месту жительства в порядке, установленном законодательством Российской Федерации. В п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2011 г. N 51 отмечается, что идентификация гражданина осуществляется с помощью не только его имени (ст. 19 ГК РФ), но и места его жительства (ст. 20 ГК РФ).

В соответствии с п. 1 ст. 23 ГК РФ гражданин вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

Поскольку объем прав и объем обязанностей должны соответствовать друг другу, если зарегистрированный индивидуальный предприниматель эффективно осуществляет предпринимательскую деятельность, у него, как правило, возникают более высокие, по сравнению, например, с обычной (среднестатистической) трудовой деятельностью, доходы и налоговые обязательства. В Определении КС РФ от 16 декабря 2010 г. N 1676-О-О отмечается, что индивидуальные предприниматели осуществляют предпринимательскую деятельность на свой риск, как это вытекает из положения ст. 2 ГК РФ, а следовательно, их доход не является постоянным и гарантированным в отличие от заработной платы работающих по трудовому договору.

Налогоплательщиками многих налогов законодательство называет только тех физических лиц, которые зарегистрированы в качестве индивидуальных предпринимателей (в т.ч. НДС, акцизы). Кроме того, с индивидуальных предпринимателей, как и с организаций, налоги, пени и штрафы, относящиеся к их предпринимательской деятельности, могут быть взысканы во внесудебном порядке (п. 2 ст. 45, ст. ст. 46, 47 НК РФ). В налоговом праве определенным образом отражается п. 3 ст. 23 ГК РФ: к предпринимательской деятельности граждан, осуществляемой без образования юридического лица, соответственно применяются правила ГК РФ, которые регулируют деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организациями, если иное не вытекает из закона, иных правовых актов или существа правоотношения. По справедливому мнению Т.А. Гусевой, количество уплачиваемых частным субъектом налогов прямо пропорционально его социальной активности и объему его имущественных прав. Чем больше прав имеет субъект, тем больше налоговых обязанностей у него возникает. Чем от большего числа прав откажется частный субъект, тем меньше налоговых обязанностей он будет иметь <530>.

<530> Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. М., 2007. С. 272.

Очевидно, что физическое лицо, зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, остается при этом физическим лицом, хотя и с особым статусом. Как это следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 29 октября 2013 г. N 6778/13, вывод судов о проверке управлением иного субъекта налоговых отношений - индивидуального предпринимателя Алиева Р.Р., в то время как инспекцией проведена проверка Алиева Р.Р. - физического лица, противоречит как содержанию актов и решений, принятых по результатам первоначальной и повторной налоговых проверок, так и положениям НК РФ (ст. ст. 11, 19), в соответствии с которыми статус индивидуального предпринимателя указывает на вид осуществляемой физическим лицом деятельности. Инспекцией и управлением проведены проверки в отношении одного и того же лица, являющегося плательщиком как налога в связи с применением упрощенной системы налогообложения, так и налога на доходы физических лиц в связи с осуществлением разных видов деятельности и применением разных налоговых режимов.

В действующем законодательстве особым образом определяется статус таких налогоплательщиков, как нотариусы и адвокаты. В ст. 1 Основ законодательства РФ о нотариате от 11 февраля 1993 г. N 4462-1 определено, что нотариальная деятельность не является предпринимательством и не преследует цели извлечения прибыли. Согласно п. 2 ст. 1 Федерального закона от 31 мая 2002 г. N 63-ФЗ "Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации" адвокатская деятельность не является предпринимательской.

В НК РФ деятельность указанных лиц также не признается предпринимательской и, вообще говоря, не может признаваться таковой, поскольку собственного определения предпринимательской деятельности в НК РФ нет. Однако для нотариусов, занимающихся частной практикой, и для адвокатов, учредивших адвокатский кабинет, предусмотрен повышенный объем обязанностей, сравнимый с объемом обязанностей индивидуальных предпринимателей. Так, в силу подп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ в налоговый орган по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа должна представляться книга учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

Исходя из Определений КС РФ от 5 июля 2002 г. N 188-О, от 1 марта 2010 г. N 320-О-О, от 23 сентября 2010 г. N 1252-О-О такое законодательное регулирование, при котором частные нотариусы и индивидуальные предприниматели отнесены к одной группе субъектов налоговых обязательств, не является недопустимым и не влечет отождествления правового статуса частных нотариусов с правовым статусом индивидуальных предпринимателей.

Достаточно интересным является вопрос о налоговых последствиях деятельности,

соответствующей определению предпринимательской (ст. 2 ГК РФ), осуществляемой физическими лицами, не зарегистрированными в установленном порядке.

С одной стороны, в п. 2 ст. 11 НК РФ специально указывается, что физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

В то же время анализ НК РФ не позволяет определить, какие именно обязанности прямо возлагаются на лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшихся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации. Можно привести пример редкого исключения: в соответствии с п. 1 ст. 221 НК РФ физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, но не зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, не имеют права на так называемый профессиональный налоговый вычет по НДФЛ в фиксированном размере (20 % от доходов), применяемый в отсутствие документов на расходы. Однако в указанной норме скорее установлены ограничения для данной категории лиц, чем на них возложены какие-либо обязанности.

При этом, как следует из Определения КС РФ от 23 октября 2014 г. N 2298-О, Судом рассматривалась ситуация, когда постановлениями судов общей юрисдикции заявителю было отказано в признании незаконным решения налогового органа, которым установлен факт осуществления им предпринимательской деятельности без образования юридического лица и без регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, а также доначислены суммы налога к уплате (в том числе НДС) и предложено уплатить пени и штраф. Суд отметил, что п. 2 ст. 11 НК РФ содержит определение понятия "индивидуальный предприниматель" для целей налогообложения, а также указание на невозможность ссылаться на отсутствие статуса индивидуального предпринимателя в случае, если лицо не было зарегистрировано в соответствующем качестве в нарушение норм гражданского законодательства Российской Федерации. Таким образом, оспариваемое законоположение содержит правило, позволяющее обеспечить безусловное исполнение налогоплательщиками обязанности платить законно установленные налоги и сборы, как того требует ст. 57 Конституции РФ.

В Определении ВС РФ от 8 апреля 2015 г. N 59-КГ15-2 сделан вывод о том, что законодатель связывает необходимость регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя с осуществлением им предпринимательской деятельности, указанной в п. 1 ст. 2 ГК РФ, о наличии которой в действиях гражданина может свидетельствовать, в частности, приобретение имущества с целью последующего извлечения прибыли от его использования или реализации. Пунктом 2 ст. 11, ст. 143, подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ установлена обязанность по исчислению и уплате НДС в отношении индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не зарегистрированных в качестве индивидуального предпринимателя, но осуществляющих предпринимательскую деятельность.

Таким образом, в толковании НК РФ высшими судебными органами фактически утверждён подход, в соответствии с которым лица, не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, по результатам своей предпринимательской деятельности обязаны уплачивать налоги как индивидуальные предприниматели.

В данном случае можно провести определенную аналогию с п. 4 ст. 23 ГК РФ: гражданин, осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица с нарушением требований о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, не вправе ссылаться в отношении заключенных им при этом сделок на то, что он не является предпринимателем. Суд может применить к таким сделкам правила ГК РФ об обязательствах, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

Следует учитывать, что идея о возложении на физическое лицо, не зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, обязанности платить налоги, как индивидуальному предпринимателю, неизбежно столкнется с рядом теоретических и практических проблем. В частности, некоторые виды активности субъектов права достаточно сложно квалифицировать как предпринимательскую деятельность. Например, передача имущества в аренду (гл. 34 ГК РФ) является распространенным явлением. При этом можно утверждать, что арендодатель не столько осуществляет деятельность, сколько бездействует, поскольку он одномоментно передает имущество арендатору и в дальнейшем не препятствует ему в использовании данного имущества. В то же время, исходя из п. 1 ст. 626 ГК РФ, в рамках договора проката арендодатель осуществляет сдачу имущества в аренду в качестве постоянной предпринимательской деятельности.

В пункте 2 Постановления Пленума ВС РФ от 18 ноября 2004 г. N 23 "О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве" разъяснено, что в тех случаях, когда не зарегистрированное в

качестве индивидуального предпринимателя лицо приобрело для личных нужд жилое помещение или иное недвижимое имущество либо получило его по наследству или по договору дарения, но в связи с отсутствием необходимости в использовании этого имущества временно сдало его в аренду или внаем и в результате такой гражданско-правовой сделки получило доход (в том числе в крупном или особо крупном размере), содеянное им не влечет уголовной ответственности за незаконное предпринимательство. Если указанное лицо уклоняется от уплаты налогов или сборов с полученного дохода, в его действиях при наличии к тому оснований содержатся признаки состава преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ.

Однако говорить об уклонении от уплаты налогов можно только тогда, когда точно известно, какие именно налоги подлежат уплате. Соответственно, остаются вопросы: будет ли предпринимательской деятельностью сдача в аренду двух (пяти, десяти и т.д.) квартир; имеет ли вообще значение для квалификации деятельности как предпринимательской вид имущества, сдаваемого в аренду, число отдельных сделок, итоговый размер арендной платы и т.д. Если конечная оценка некоторой "пограничной" деятельности как предпринимательской является прерогативой суда, то конкретное лицо, осуществляющее такую деятельность, до судебной оценки фактически будет находиться в состоянии правовой неопределенности и, в частности, не будет иметь четкого представления о видах и размерах налогов, подлежащих уплате по итогам деятельности.

С этой точки зрения также представляет интерес п. 13 Постановления Пленума ВС РФ от 24 октября 2006 г. N 18 "О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях": решая вопрос о том, образуют ли действия лица состав административного правонарушения, предусмотренного ч. 1 ст. 14.1 "Осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации или без специального разрешения (лицензии)" КоАП РФ, необходимо проверять, содержатся ли в них признаки предпринимательской деятельности, перечисленные в п. 1 ст. 2 ГК РФ. В силу названной нормы предпринимательской является деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг, которая осуществляется самостоятельно на свой риск лицом, зарегистрированным в установленном законом порядке в качестве индивидуального предпринимателя. Учитывая это, отдельные случаи продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг лицом, не зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя, не образуют состав данного административного правонарушения при условии, если количество товара, его ассортимент, объемы выполненных работ, оказанных услуг и другие обстоятельства не свидетельствуют о том, что данная деятельность была направлена на систематическое получение прибыли. Доказательствами, подтверждающими факт занятия указанными лицами деятельностью, направленной на систематическое получение прибыли, в частности, могут являться показания лиц, оплативших товары, работу, услуги, расписки в получении денежных средств, выписки из банковских счетов лица, привлекаемого к административной ответственности, акты передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг), если из указанных документов следует, что денежные средства поступили за реализацию этими лицами товаров (выполнение работ, оказание услуг), размещение рекламных объявлений, выставление образцов товаров в местах продажи, закупку товаров и материалов, заключение договоров аренды помещений. Вместе с тем само по себе отсутствие прибыли не влияет на квалификацию правонарушений, предусмотренных ст. 14.1 КоАП РФ, поскольку извлечение прибыли является целью предпринимательской деятельности, а не ее обязательным результатом.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 октября 2013 г. N 6778/13 отмечается, что от оценки судами доказательств и установления фактических обстоятельств зависит правовая квалификация характера осуществляемой деятельности, которая определяет применяемую систему налогообложения и, как следствие, правомерность вынесенного налоговым органом решения.

Исходя из Постановления ВС РФ от 10 января 2012 г. N 51-АД11-7 сдача физическим лицом квартиры внаем посуточно, а также по часам в течение более двух месяцев не образует состава административного правонарушения по ч. 1 ст. 14.1 КоАП РФ (осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя). Однако в Определении ВС РФ от 8 апреля 2015 г. N 59-КГ15-2 рассмотрена следующая ситуация: гражданин являлся собственником земельного участка и нежилого помещения на основании договора купли-продажи, согласно которому названный объект недвижимости приобретался как административное здание, не предназначенное для проживания либо иных личных нужд, является нежилым помещением и сдавался в аренду филиалу ОАО "МТС" в соответствии с договорами аренды. По мнению ВС РФ, суд первой инстанции сделал правильный вывод о том, что гражданин сдавал принадлежащее ему на праве собственности нежилое административное здание юридическому лицу для использования в производственной деятельности арендатора, целью сдачи помещений в аренду было систематическое получение прибыли, следовательно, гражданин являлся плательщиком НДС, в связи с неуплатой которого законно привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Примечательно и то, что в Определении КС РФ от 2 июля 2015 г. N 1523-О рассматривался вопрос о квалификации деятельности частного нотариуса по сдаче нежилого помещения в аренду в качестве предпринимательской. Из данного судебного акта косвенно следует вывод, что подобная деятельность предпринимательской не является. Кроме того, КС РФ, мотивируя свой вывод, упомянул Кодекс судейской этики, в соответствии с п. п. 1, 2 ст. 19 которого судья не вправе заниматься предпринимательской деятельностью лично или через доверенных лиц, в том числе принимать участие в управлении хозяйствующим субъектом независимо от его организационно-правовой формы; судья может инвестировать средства и распоряжаться своим имуществом, включая недвижимость, а также извлекать прибыль из других источников, например от сдачи недвижимости в аренду, если только эта деятельность не предполагает использование судейского статуса. С точки зрения КС РФ, нет оснований полагать, что в отношении нотариусов запрет занятия предпринимательской и иной оплачиваемой деятельностью в системе действующего правового регулирования должен трактоваться иным образом, более широко (иметь иное содержание), чем, в частности, в отношении судей.

Еще пример - в п. 20.4 Постановления Пленума ВАС РФ от 2 июня 2004 г. N 10 "О некоторых вопросах, возникших в судебной практике при рассмотрении дел об административных правонарушениях" деятельность по управлению юридическим лицом фактически приравнена к предпринимательской деятельности (правда, с оговорками, что она осуществляется индивидуальным предпринимателем). При этом ТК РФ не обозначает и не может обозначать трудовую деятельность по руководству юридическим лицом (в т.ч. коммерческим) в качестве предпринимательской: в противном случае все руководители коммерческих юридических лиц должны были бы регистрироваться в качестве индивидуальных предпринимателей.

Кроме всего изложенного, следует отметить, что с точки зрения ст. 2 ГК РФ проблематично охарактеризовать разовую продажу недвижимого (как и любого иного) имущества как предпринимательскую деятельность. С точки зрения высших судебных органов (Определение КС РФ от 14 июля 2011 г. N 1017-О-О, Постановления Президиума ВАС РФ от 16 марта 2010 г. N 14009/09, от 18 июня 2013 г. N 18384/12) разовая продажа индивидуальным предпринимателем коммерческой недвижимости в общем случае является предпринимательской деятельностью.

В п. 8 Постановления Пленума ВС РФ от 19 декабря 2013 г. N 41 "О практике применения судами законодательства о мерах пресечения в виде заключения под стражу, домашнего ареста и залога" разъяснено, что для разрешения вопроса о предпринимательском характере деятельности судам надлежит руководствоваться п. 1 ст. 2 ГК РФ, в соответствии с которым предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке. Разъяснить судам, что преступления, предусмотренные ст. ст. 159 - 159.6, 160 и 165 УК РФ, следует считать совершенными в сфере предпринимательской деятельности, если они совершены лицом, осуществляющим предпринимательскую деятельность самостоятельно или участвующим в предпринимательской деятельности, осуществляемой юридическим лицом, и эти преступления непосредственно связаны с указанной деятельностью. К таким лицам относятся индивидуальные предприниматели в случае совершения преступления в связи с осуществлением ими предпринимательской деятельности и (или) управлением принадлежащим им имуществом, используемым в целях предпринимательской деятельности, а также члены органов управления коммерческой организации в связи с осуществлением ими полномочий по управлению организацией либо осуществлением коммерческой организацией предпринимательской деятельности.

В гл. 49 ТК ТС предусмотрены особенности перемещения товаров для личного пользования (как правило, льготного характера). В п. п. 1, 4 ст. 3 Соглашения между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 18 июня 2010 г. "О порядке перемещения физическими лицами товаров для личного пользования через таможенную границу таможенного союза и совершения таможенных операций, связанных с их выпуском" установлено, что отнесение товаров, перемещаемых физическими лицами через таможенную границу, к товарам для личного пользования осуществляется таможенным органом с применением системы управления рисками исходя из: заявления физического лица о перемещаемых товарах (в устной или письменной форме с использованием пассажирской таможенной декларации) в случаях, установленных настоящим Соглашением; характера и количества товаров; частоты пересечения физического лица и (или) перемещения им товаров через таможенную границу. Если под видом товаров для личного пользования заявлены и выпущены товары, ввезенные с целью их использования в предпринимательской деятельности, то такие товары считаются незаконно перемещенными через таможенную границу.

Соответственно, принципиальным является вопрос о том, для каких целей ввозятся товары (предпринимательских либо личных). В частности, в Определении Нижегородского областного суда от 17

января 2012 г. N 33-308 фактически сделан вывод о том, что ввоз в Российскую Федерацию физическим лицом без статуса индивидуального предпринимателя в течение менее чем одного года трех автомобилей (с последующей их продажей через непродолжительное время) произведен для нужд, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности. Ранее сходный вывод в отношении четырех автомобилей, ввезенных и проданных в течение менее чем одного года, был сделан в Определении Нижегородского областного суда от 16 сентября 2008 г. N 33-6009.

В связи с этим могут иметь место ситуации, выглядящие несколько парадоксально и не вполне соответствующие требованию правовой определенности. Так, если некоторый гражданин ввезет в Россию два автомобиля, таможенные платежи он, по всей видимости, будет уплачивать, исходя из личных целей ввоза. Если же (в течение календарного года?) будет ввезен третий автомобиль, то деятельность, скорее всего, уже будет расценена как предпринимательская, но касаться эта квалификация будет не только третьего автомобиля, но и первых двух, с соответствующим перерасчетом таможенных платежей по уже прошедшему периоду времени. В некотором смысле будет иметь место аналогия с ситуацией, рассмотренной в Постановлении КС РФ от 25 июня 2015 г. N 16-П: "непредпринимательский" статус деятельности с начала некоторого периода является предварительным, и при определенных обстоятельствах не исключает возможности перерасчета налогов с начала оцениваемого периода. С этой точки зрения не исключен и такой подход к п. 6 ст. 3 НК РФ: акты законодательства о налогах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить по итогам налогового периода (календарного года?).

Таким образом, оценочный характер п. 1 ст. 2 ГК РФ, определяющего предпринимательскую деятельность, не может не порождать взаимосвязанные проблемы в налоговых правоотношениях. Объем данных проблем пока не является значимым, в т.ч. и по той причине, что попытки налоговых органов облагать налогами некоторую деятельность как предпринимательскую, но осуществляемую физическими лицами без должной регистрации, являются эпизодическими.

Однако рассчитывать на адекватное нормативное разрешение поставленного вопроса в ближайшее время, скорее всего, не приходится. Поскольку основной объем налоговых поступлений в консолидированный бюджет обеспечивает относительно небольшое число крупнейших налогоплательщиков-организаций (да, как правило, по результатам их предпринимательской деятельности), то разумно предположить, что именно к ним, а не к физическим лицам без статуса индивидуального предпринимателя государство и будет проявлять повышенный интерес, что на сегодняшний день выражается в т.ч. в наличии существенного блока норм налогового права, регламентирующих особенности налогообложения крупнейших налогоплательщиков, а также в учреждении специализированных налоговых инспекций по крупнейшим налогоплательщикам.

В пункте 2 ст. 11 НК РФ также специально определяется общее понятие **организации** - юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации (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 (иностранные организации).

Понятие "место нахождения российской организации", значимое для ее идентификации, в НК РФ используется (в т.ч. в п. 2 ст. 11 НК РФ), но не определяется. Соответственно, в силу п. 1 ст. 11 НК РФ, на основании п. п. 2, 3 ст. 54 ГК РФ место нахождения юридического лица определяется местом его государственной регистрации на территории Российской Федерации путем указания наименования населенного пункта (муниципального образования). Государственная регистрация юридического лица осуществляется по месту нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, а в случае отсутствия постоянно действующего исполнительного органа - иного органа или лица, уполномоченных выступать от имени юридического лица в силу закона, иного правового акта или учредительного документа, если иное не установлено законом о государственной регистрации юридических лиц. В Едином государственном реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ) должен быть указан адрес юридического лица в пределах места нахождения юридического лица. Юридическое лицо несет риск последствий неполучения юридически значимых сообщений (ст. 165.1 ГК РФ), доставленных по адресу, указанному в ЕГРЮЛ, а также риск отсутствия по указанному адресу своего органа или представителя. Сообщения, доставленные по адресу, указанному в ЕГРЮЛ, считаются полученными юридическим лицом, даже если оно не находится по указанному адресу. При наличии у иностранного юридического лица представителя на территории Российской Федерации сообщения, доставленные по адресу такого представителя, считаются полученными иностранным юридическим лицом.

Общий подход имеет место в п. 67 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. N 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской

Федерации": бремя доказывания факта направления (осуществления) сообщения и его доставки адресату лежит на лице, направившем сообщение. Юридически значимое сообщение считается доставленным и в тех случаях, если оно поступило лицу, которому оно направлено, но по обстоятельствам, зависящим от него, не было ему вручено или адресат не ознакомился с ним (п. 1 ст. 165.1 ГК РФ). Например, сообщение считается доставленным, если адресат уклонился от получения корреспонденции в отделении связи, в связи с чем она была возвращена по истечении срока хранения. Риск неполучения поступившей корреспонденции несет адресат.

Ранее, в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 61 "О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с достоверностью адреса юридического лица" было разъяснено, что при разрешении споров, связанных с достоверностью адреса юридического лица, следует учитывать, что в силу подп. "в" п. 1 ст. 5 Федерального закона от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" адрес постоянно действующего исполнительного органа юридического лица (в случае отсутствия постоянно действующего исполнительного органа юридического лица - иного органа или лица, имеющих право действовать от имени юридического лица без доверенности) отражается в ЕГРЮЛ для целей осуществления связи с юридическим лицом.

Исходя из п. 8 указанного Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 61 переход полномочий органов юридического лица в установленных законом случаях (п. 3 ст. 62 ГК РФ, п. 1 ст. 94 и п. 2 ст. 126 Федерального закона от 26 октября 2002 г. N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" и т.п.), а равно смена лица, имеющего право действовать от имени юридического лица без доверенности, по решению учредителей (участников) или иного уполномоченного органа юридического лица, в том числе передача полномочий единоличного исполнительного органа управляющей организации или управляющему, сами по себе не влекут изменение места нахождения юридического лица.

Собственно говоря, сходный подход имеет место в п. 5 ст. 31 НК РФ для целей почтовой связи с налогоплательщиком: в случае направления документов, которые используются налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, по почте такие документы направляются налоговым органом:

- налогоплательщику - российской организации (ее филиалу, представительству) - по адресу места ее нахождения (места нахождения ее филиала, представительства), содержащемуся в ЕГРЮЛ;

- налогоплательщику - иностранной организации - по адресу места осуществления им деятельности на территории Российской Федерации, содержащемуся в Едином государственном реестре налогоплательщиков (ЕГРН);

- налогоплательщику - иностранной организации (за исключением международной организации, дипломатического представительства), не осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через обособленное подразделение, - по предоставленному налоговому органу адресу для направления документов, указанных в настоящем пункте, содержащемуся в ЕГРН;

- налогоплательщику - иностранной организации, не осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через постоянное представительство и имеющей на территории Российской Федерации объект недвижимого имущества на праве собственности, - по адресу места нахождения указанного объекта недвижимого имущества или по предоставленному налоговому органу адресу;

- налогоплательщику - индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, адвокату, учредившему адвокатский кабинет, физическому лицу, не являющемуся индивидуальным предпринимателем, - по адресу места его жительства (места пребывания) или по предоставленному налоговому органу адресу для направления документов, указанных в настоящем пункте, содержащемуся в ЕГРН.

Налоговый кодекс в ст. 19 предусматривает, что филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений в порядке, установленном НК РФ.

Нельзя не отметить некорректность данного положения, так как оно, по сути, предполагает наличие у филиала (обособленного подразделения) российской организации некой специальной налоговой правоспособности, поскольку филиал (обособленное подразделение) назван в качестве обязанного лица. Более правильным было бы указание на то, что организации исполняют обязанность по уплате налогов и сборов (а также иные обязанности) по месту нахождения своих филиалов (обособленных подразделений) в порядке, предусмотренном НК РФ.

Общий вывод таков: филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций специально исключены НК РФ из числа налогоплательщиков, поскольку они не обладают собственной гражданской правоспособностью, необходимой для данного статуса. В п. 9 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. N 41/9 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" разъяснено, что в соответствии с НК РФ филиалы и

представительства российских юридических лиц не рассматриваются в качестве участников налоговых правоотношений и не имеют статуса налогоплательщиков, налоговых агентов и иных обязанных лиц. Ответственность за исполнение всех обязанностей по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов несет юридическое лицо, в состав которого входит соответствующий филиал (представительство). В Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 сентября 2009 г. N 5080/09 отмечается, что налог, перечисленный в бюджет филиалом учреждения, необходимо расценить как налог, уплаченный самим учреждением.

Следует отметить, что термин **"обособленное подразделение организации"** специально определен в п. 2 ст. 11 НК РФ как любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

В соответствии с п. 1 ст. 83 НК РФ в целях проведения налогового контроля организации подлежат постановке на учет в налоговых органах как по месту нахождения самой организации, так и по месту нахождения ее обособленных подразделений. Исходя из п. 4 ст. 83 НК РФ постановка на учет в налоговых органах российской организации по месту нахождения ее обособленных подразделений (за исключением филиала, представительства) осуществляется налоговыми органами на основании сообщений, представляемых (направляемых) самой организацией.

О филиалах и представительствах организации налоговый орган и так имеет достаточно информации, как орган, ведущий ЕГРЮЛ (п. 3 ст. 83 НК РФ, ст. 2 Федерального закона от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей", Постановления Правительства РФ от 17 мая 2002 г. N 319, от 30 сентября 2004 г. N 506).

Такое правовое регулирование в НК РФ, по всей видимости, направлено на то, чтобы исключить возможность уклонения организаций от налогообложения по месту нахождения обособленных подразделений, в том числе обладающих всеми внешними признаками филиала (представительства), но в документах организации не отраженных. Однако физические лица, в том числе и нанимающие работников, очевидно, обособленных подразделений иметь не могут.

Конкретное правовое регулирование по налогу на прибыль организаций, имеющих обособленные подразделения, произведено, например, в п. 2 ст. 288 НК РФ: уплата авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации, производится налогоплательщиками - российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения. Кроме того, в силу ст. 384 НК РФ организация, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивает налог на имущество организаций (авансовые платежи по данному налогу) в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в отношении имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Интересно то, что филиалы и представительства иностранных организаций, созданные на территории Российской Федерации, согласно п. 2 ст. 11 НК РФ сами по себе признаются разновидностью организаций-налогоплательщиков, поскольку в противном случае было бы затруднительно требовать исполнения обязанностей по уплате налогов с организации, зарегистрированной в другом государстве, создавшей на территории Российской Федерации филиал (представительство). В данном случае фактически презюмируется самостоятельная гражданская правоспособность филиалов и представительств иностранных организаций.

В Определении КС РФ от 15 мая 2012 г. N 873-О отмечается, что иностранные организации рассматриваются в налоговом законодательстве как особые субъекты права, поскольку полномочия государства по взиманию с них налогов наряду со специальными положениями российского законодательства о налогах и сборах регулируются также соответствующими международными налоговыми соглашениями с рядом стран, а возможные меры по налоговому контролю и взысканию налоговых платежей ограничены территорией Российской Федерации и компетенцией налоговых органов.

Тем не менее подобное правовое регулирование приводит к тому, что сама иностранная организация и ее филиал на территории Российской Федерации должны рассматриваться как разные налогоплательщики. Со ссылкой на Постановление Президиума ВАС РФ от 30 сентября 2008 г. N 2747/08 к такому выводу пришел, например, А.А. Иванов <531>.

<531> Иванов А.А. Понятие "имущественные отношения" и проблемы налогового права // Вестник ВАС РФ. 2009. N 1. С. 79.

В пункте 2 ст. 11 НК РФ также специально определяется взаимосвязанный термин: **иностранная структура без образования юридического лица** - организационная форма, созданная в соответствии с законодательством иностранного государства (территории) без образования юридического лица (в частности, фонд, партнерство, товарищество, траст, иная форма осуществления коллективных инвестиций и (или) доверительного управления), которая в соответствии со своим личным законом вправе осуществлять деятельность, направленную на извлечение дохода (прибыли) в интересах своих участников (пайщиков, доверителей или иных лиц) либо иных бенефициаров.

Смысл введения данного термина ясен исходя из корреспондирующего дополнения в ст. 19 НК РФ: в случаях, предусмотренных НК РФ, налогоплательщиками признаются иностранные структуры без образования юридического лица. Кроме того, как это указано в п. 3.1 ст. 23 НК РФ, налогоплательщики обязаны уведомлять налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства физического лица в порядке и сроки, предусмотренные ст. 25.14 НК РФ:

1) о своем участии в иностранных организациях (в случае, если доля такого участия превышает 10 процентов). В целях настоящего подпункта доля участия в иностранной организации определяется в порядке, установленном ст. 105.2 НК РФ;

2) об учреждении иностранных структур без образования юридического лица, а также о контроле над ними или фактическом праве на доход, получаемый такой структурой (включая случаи, когда налогоплательщик выступает учредителем такой структуры или лицом, имеющим фактическое право на доход (прибыль) такой структуры в случае его распределения);

3) о контролируемых иностранных компаниях, в отношении которых они являются контролирующими лицами.

Соответственно, рассматривая в качестве особых налогоплательщиков филиалы и представительства иностранных организаций и иностранные структуры без образования юридического лица, государство тем самым стремится исключить уклонение от уплаты налогов через зачастую искусственное введение иностранного элемента в отечественные налоговые правоотношения, производимое заинтересованными лицами в целях существенного затруднения налогового контроля со стороны российских налоговых органов и (или) имитации заниженных налоговых обязательств у подконтрольных отечественных субъектов.

Действующие нормативные правовые акты о конкретных налогах не исключают некоммерческие организации (п. 3 ст. 50 ГК РФ) из числа налогоплательщиков. На практике некоммерческие организации, как правило, уплачивают налоги (страховые взносы) в связи с оплатой труда своих сотрудников, вследствие владения облагаемыми видами имущества, а также по результатам своей предпринимательской или иной приносящей доход деятельности. В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 сентября 2009 г. N 5080/09 был сделан вывод о том, что бюджетные учреждения должны учитывать доход от сдачи в аренду переданного им в оперативное управление федерального имущества при исчислении налога на прибыль организаций. Кроме того, как отмечается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 сентября 2010 г. N 5658/10, само по себе наличие статуса государственного органа не является основанием для освобождения подразделения вневедомственной охраны от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в арбитражных судах, поскольку такой орган может действовать как в сфере властных, публичных отношений, так и в области хозяйственных отношений, как учреждение.

Общий подход имеет место в п. 21 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. N 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации": в соответствии с п. 4 ст. 50 ГК РФ некоммерческие организации могут осуществлять приносящую доход деятельность, если это предусмотрено их уставами, лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и если это соответствует таким целям. В этом случае на некоммерческую организацию в части осуществления приносящей доход деятельности распространяются положения законодательства, применимые к лицам, осуществляющим предпринимательскую деятельность (п. 1 ст. 2, п. 1 ст. 6 ГК РФ).

Как видно из указанных определений НК РФ, налогоплательщиками по общему правилу могут быть лица, обладающие гражданской правоспособностью. Данный вывод подтверждается тем, что налог может быть уплачен исключительно из денежных средств, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления (п. 1 ст. 8 НК РФ). По этой причине налогоплательщиками российских налогов могут являться любые физические лица, а не только граждане Российской Федерации. Кроме того, указание на возможность (и обязательность) уплаты налога не только из средств, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности, но и на праве хозяйственного ведения (оперативного управления) определенным образом соответствует гл. 19 ГК РФ, допускающей создание юридических лиц, имущество которых принадлежит им на таких правах. Отсутствие указанного уточнения в п. 1 ст. 8 НК РФ повлекло бы невозможность налогообложения подобных организаций, вне

зависимости от осуществляемой ими деятельности. При этом в ч. 2 ст. 8 Конституции РФ предусмотрено, что в Российской Федерации признаются и защищаются равным образом частная, государственная, муниципальная и иные формы собственности.

Для различных целей в законодательстве могут быть выделены особые разновидности организаций-налогоплательщиков. Например, в ст. 83 НК РФ упомянуты организации - крупнейшие налогоплательщики, которые определяются на основании Приказа ФНС России от 16 мая 2007 г. N MM-3-06/308@. Для данных организаций не установлено какого-либо особенного (повышенного или пониженного) налогового бремени, но предусмотрены специальные правила постановки их на учет в налоговых органах, проверок и представления отчетности. Кроме того, крупнейшие налогоплательщики, в соответствии с п. 1 ст. 105.19 НК РФ, вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о заключении соглашения о ценообразовании для целей налогообложения (что может избавить их от дальнейшего специализированного налогового контроля - п. 2 ст. 105.23 НК РФ).

Также, например, в ст. 25.7 НК РФ дано определение оператора нового морского месторождения углеводородного сырья, в ст. 25.9 НК РФ содержится дефиниция налогоплательщика - участника регионального инвестиционного проекта. Соответствующие статусы могут быть приобретены по воле налогоплательщиков и порождают права на особое (в общем случае пониженное) налогообложение. В ст. 25.13 НК РФ определены контролируемые иностранные компании и контролируемые лица, что сделано в целях исключения снижения эффективного налогового контроля, а также избежания налогообложения отечественными налогоплательщиками через проведение сделок и расчетов через иностранных лиц.

В особенной части налогового права могут специально выделяться отдельные категории налогоплательщиков. Так, в силу п. 2 ст. 207 НК РФ налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

Очевидно то, что статус резидента от гражданства не зависит. Цель введения данного понятия следует из п. 1 ст. 207 НК РФ: налогоплательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся ее налоговыми резидентами. Иными словами, Российская Федерация рассматривает физических лиц - налоговых резидентов как лиц, обязанных уплачивать НДФЛ со всех своих доходов, вне зависимости от источника доходов и гражданства.

При этом, как справедливо отмечает С.Г. Пепеляев, понятие "резидент" используется не только налоговым правом, но и другими отраслями законодательства, например: валютной, иммиграционной. Каждая отрасль применяет свои критерии определения правового статуса лиц. Поэтому лицо, признаваемое резидентом в целях, например, валютного регулирования, может не быть налоговым резидентом <532>.

<532> Пепеляев С.Г., Сосновский С.А. Налогообложение доходов и прибыли. М., 2015. С. 18.

Следует отметить, что КГН - консолидированная группа налогоплательщиков (гл. 3.1 НК РФ) самостоятельным субъектом налогового права не является. Добровольное объединение налогоплательщиков-организаций в такую группу определенным образом перераспределяет права и обязанности каждого участника применительно к исчислению и уплате налога на прибыль организаций (в т.ч. выделяется ответственный участник), но не порождает нового субъекта, обладающего собственными правами и обязанностями.

Как уже отмечалось, публично-правовые образования (Российская Федерация, субъекты РФ и муниципальные образования), не являясь юридическими лицами в смысле ст. 48 ГК РФ, обладают гражданской правоспособностью, являются субъектами гражданского права и на равных началах вступают в гражданские правоотношения с гражданами и юридическими лицами (ст. 124 ГК РФ). Но публично-правовые образования никогда не могут быть налогоплательщиками, в том числе по той причине, что они не входят в объем понятия "организации", данного в п. 2 ст. 11 НК РФ. Частный случай указанного правила был отмечен Президиумом ВАС РФ в п. 6 информационного письма от 22 декабря 2005 г. N 98: в соответствии со ст. 246 НК РФ субъекты РФ, как и иные публично-правовые образования, не являются плательщиками налога на прибыль; поскольку налоговый агент удерживает в соответствующих случаях налог у лица, являющегося плательщиком налога (ст. 24 НК РФ), в данном случае при выплате дивидендов по принадлежащим субъекту РФ акциям у источника выплаты не возникает обязанность по удержанию налога с указанного лица. Еще один пример подобной позиции: в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 18 апреля 2006 г. N 15557/05 и от 17 апреля 2012 г. N 16055/11 разъяснено, что гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" НК РФ не предполагает отнесение публично-правовых образований к плательщикам НДС при осуществлении полномочий, вмененных им в обязанность федеральным законом. Ту же позицию можно видеть и в Постановлении Президиума ВАС РФ

от 10 ноября 2011 г. N 8472/11: публично-правовое образование не уплачивает земельный налог.

При этом очевидно, что публичное имущество может находиться на вещных правах хозяйственного ведения (оперативного управления) у созданных публичным собственником юридических лиц. Достаточно концентрированное разъяснение по этому вопросу содержится в Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 декабря 2012 г. N 10295/12. Суд отметил, что находящееся в государственной или муниципальной собственности имущество подразделяется на имущество, закрепленное за унитарными предприятиями и учреждениями на ограниченных вещных правах хозяйственного ведения или оперативного управления в целях осуществления названными субъектами деятельности и участия в имущественном обороте, и нераспределенное имущество, составляющее казну публично-правового образования. В отношении закрепленного за унитарными предприятиями и учреждениями имущества сделки по распоряжению этим имуществом совершаются указанными лицами в порядке и в пределах, определяемых содержанием ограниченных вещных прав в соответствии с положениями ст. ст. 295 - 298 ГК РФ. По общему правилу унитарные предприятия и учреждения в силу ст. 143 НК РФ признаются плательщиками НДС, а операции по реализации упомянутого имущества на основании подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ - операциями, подлежащими налогообложению. Таким образом, при реализации федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества организациями, которым такое имущество принадлежит на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, данные организации исчисляют и уплачивают в бюджет НДС.

В части НДС итоговое разъяснение содержится в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. N 33: ст. 143 НК РФ не называет публично-правовые образования в качестве плательщиков НДС. Вместе с тем государственные (муниципальные) органы, имеющие статус юридического лица (государственные или муниципальные учреждения), в силу п. 1 ст. 143 НК РФ могут являться плательщиками налога по совершаемым ими финансово-хозяйственным операциям, если они действуют в собственных интересах в качестве самостоятельных хозяйствующих субъектов, а не реализуют публично-правовые функции соответствующего публично-правового образования и не выступают от его имени в гражданских правоотношениях в порядке, предусмотренном ст. 125 ГК РФ.

Но нельзя не учитывать, что в ряде случаев законодатель тем не менее косвенно предполагает в качестве налогоплательщиков публично-правовые образования, что вызывает определенные теоретические и практические трудности. Так, согласно п. 3 ст. 161 НК РФ обязанности налогового агента по НДС возложены на арендаторов государственного (муниципального) имущества. Указанные лица обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю (публично-правовому образованию в лице соответствующих органов), и перечислить в бюджет соответствующую сумму НДС. Поскольку налоговый агент не может существовать без налогоплательщика, в данном примере налогоплательщиком косвенно предполагается публично-правовое образование. Следует отметить, что в ряде Определений КС РФ (от 2 октября 2003 г. N 384-О, от 1 октября 2009 г. N 1345-О-О, от 21 ноября 2013 г. N 1817-О) подобная правовая конструкция не была признана неконституционной.

Еще примеры. В Определениях КС РФ от 1 ноября 2007 г. N 719-О-О, от 19 февраля 2009 г. N 123-О-Р рассматривался вопрос налогообложения НДС и налогом на прибыль организаций реализации лесхозами древесины, полученной от рубок ухода за лесом. При этом данная древесина лесхозам на каком-либо праве не принадлежит (входит в состав казны публично-правового образования). По мнению Суда, законодатель вправе определить элемент юридического состава НДС или налога на прибыль, каковым является субъект данного налога (налогоплательщик), таким образом, чтобы осуществляющие государственные функции организации, обладающие правами юридического лица, признавались налогоплательщиками независимо от того, закреплено ли соответствующее имущество за этими организациями на праве хозяйственного ведения (оперативного управления) либо оно входит в состав казны.

Сходный подход продемонстрирован в Постановлении КС РФ от 22 июня 2009 г. N 10-П: налогообложение налогом на прибыль организаций доходов, полученных от использования имущества, находящегося в государственной собственности, является, как следует из решений КС РФ (Определения от 2 октября 2003 года N 384-О, от 1 ноября 2007 года N 719-О-О и др.), вопросом целесообразности, разрешение которого относится к компетенции законодателя. Законодатель вправе определить элемент юридического состава налога на прибыль организаций, каковым является субъект данного налога (налогоплательщик), таким образом, чтобы осуществляющие государственные функции организации, обладающие правами юридического лица, признавались налогоплательщиками независимо от того, закреплено ли соответствующее имущество за этими организациями на праве хозяйственного ведения (оперативного управления) либо оно входит в состав казны.

В плане прав и обязанностей налогоплательщика следует учитывать, что исходя из ст. 19 НК РФ он участвует в правоотношении по уплате некоторого налога в качестве обязанного лица. Его субъективной обязанностью будет уплата этого налога в полном объеме и не позднее установленного в

законодательстве срока. Поскольку налоговые правоотношения в силу индивидуальной безвозмездности налога являются по общему правилу односторонними (обязанности налогоплательщика по уплате налога корреспондирует право публично-правового образования на получение налога в бюджет, встречного юридически обязательного представления со стороны публично-правового образования не предусмотрено), никаких субъективных прав в данном правоотношении налогоплательщик обычно не имеет. Существуют отдельные исключения из этого правила, обычно заключающиеся в определенном снижении (отдалении во времени, прекращении) уже возникшей обязанности по уплате конкретного налога. Например, в силу подп. 4 п. 1 ст. 21 НК РФ при наличии определенных условий (ст. 64 НК РФ) налогоплательщик имеет право на отсрочку или рассрочку по уплате налога. Кроме того, на основании подп. 3 п. 1 ст. 21 НК РФ, если соответствующая возможность предусмотрена в законодательстве о конкретном налоге, налогоплательщик вправе использовать налоговые льготы (ст. 56 НК РФ), снижающие размер подлежащего уплате налога. В некоторых случаях, в том числе если налог уже не может быть взыскан принудительно, налогоплательщик может требовать от налогового органа списания задолженности (ст. 59 НК РФ).

В части второй НК РФ также предусмотрено значительное число преимуществ, реализовать которые может только лицо, как правило уже являющееся налогоплательщиком какого-либо налога (право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС - ст. 145, право на применение вычетов по НДС - ст. 171, 172, право на учет расходов по налогу на прибыль организаций - ст. 252 НК РФ и т.д.). Н.П. Кучерявенко справедливо отмечает, что налогоплательщик, как субъект отношений, наделен прежде всего обязанностями. Это не исключает закрепления за ним и ряда полномочий дозволительного характера (право на использование налоговой льготы, право на обращение в суд и т.д.), которые носят зависимый или производный характер относительно налоговых обязанностей <533>. При этом сам термин "налоговая обязанность" указанный ученый предлагает определить как всю систему обязанностей налогоплательщика, связанных с уплатой налогов и сборов <534>.

<533> Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Харьков, 2004. Т. II: Введение в теорию налогового права. С. 66.

<534> Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Харьков, 2004. Т. III: Учение о налоге. С. 383, 386.

Как уже отмечалось, основные права налогоплательщиков, перечисленные в виде открытого перечня в ст. 21 НК РФ, и основные обязанности налогоплательщиков, закрепленные в ст. 23 НК РФ, могут быть и не связаны с наличием обязанности по уплате конкретного налога. Так, подп. 4 п. 1 ст. 23 устанавливает правило, в силу которого налогоплательщики обязаны представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах. При этом в п. 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71 разъяснено, что отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода суммы налога к уплате само по себе не освобождает его от обязанности представления налоговой декларации по данному налоговому периоду, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах. Другой пример: подп. 13 п. 1 ст. 21 НК РФ предусматривает право налогоплательщиков на соблюдение и сохранение налоговой тайны. Очевидно, данное право вообще не связано с наличием обязанности по уплате какого-либо налога.

Соответственно, конкретные права (обязанности) лиц, установленные в законодательстве как права (обязанности) налогоплательщиков, могут относиться не столько к налогоплательщикам, как их определяет ст. 19 НК РФ, сколько к лицам вообще (как правило к физическим лицам и организациям - п. 2 ст. 11 НК РФ), то есть к потенциальным налогоплательщикам.

Как следует из изложенного, изначально обязанными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах, в общем случае являются обладающие гражданской правоспособностью частные субъекты - лица (физические и юридические), в отношении которых безотносительно к конкретным налогам могут быть урегулированы некоторые права, а также обязанности (встать на учет в налоговом органе, предоставлять информацию и т.д.). Актом законодательства о конкретном налоге выделяется категория лиц, в деятельности которых потенциально может возникнуть объект налогообложения по этому налогу (потенциальные налогоплательщики конкретного налога). На данных лиц при фактическом наличии в их деятельности объекта налогообложения может быть возложена обязанность по уплате этого налога, в этом случае их с полным основанием можно обозначить как налогоплательщиков (что, собственно, и сделано в ст. 19 НК РФ). Не исключается и вариант отсутствия у налогоплательщика обязанности по уплате налога при наличии у него объекта налога, но в условиях применения налоговых льгот (вычетов, освобождений...).

Рассматривая права и обязанности налогоплательщиков в широком смысле, можно условно

поделить на две группы - основное право (основная обязанность) и прочие права (прочие обязанности). При этом общий вопрос прав налогоплательщиков, очевидно, является просто вопросом обязанностей государства перед налогоплательщиками, и наоборот <535>. Структура НК РФ, изначально декларирующего права налогоплательщика, а только потом - его обязанности, с учетом существенно большего объема и разнообразия его обязанностей, скорее всего, избрана в таком виде только из политических соображений, для создания впечатления, по меньшей мере соотносимого объема прав и обязанностей налогоплательщика.

<535> URL: http://ruxpert.ru/Права_человека.

Основным правом налогоплательщика является право на информацию (полную и непротиворечивую: об условиях налогообложения, правах и обязанностях участников налоговых правоотношений), что соответствует принципу законности и требованию правовой определенности. Реализация права на информацию возможна, только если все акты законодательства о налогах как нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, в силу ст. 15 Конституции РФ будут официально опубликованы для всеобщего сведения. Каждое лицо имеет право точно знать, какие обязательства (в том числе налоговые) у него могут возникнуть и в каком случае. Гарантией реализации указанного права является п. 7 ст. 3 НК РФ, согласно которому все неустраняемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах толкуются в пользу налогоплательщика.

Кроме того, частный субъект может получать без специальных запросов либо истребовать у органа власти интересующую его информацию (если только это прямо не запрещено). Исходя из п. 4 ст. 29 Конституции РФ каждый имеет право свободно искать, получать, передавать, производить и распространять информацию любым законным способом. Статья 33 Конституции РФ устанавливает, что граждане Российской Федерации имеют право обращаться лично, а также направлять индивидуальные и коллективные обращения в государственные органы и органы местного самоуправления.

Соответственно, в силу подп. 1 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщик имеет право 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.

Еще один частный случай права на информацию закреплен в положениях НК РФ, рассмотренных в Определении КС РФ от 12 июля 2006 г. N 267-О. Применительно к штрафной налоговой ответственности Суд указал, что из ст. 24 Конституции РФ следует право налогоплательщика знать, в чем его обвиняют, и представлять возражения на обвинения.

Е.В. Порохов справедливо отмечает, что принудительность исполнения налогового обязательства, подразумеваемая под собой исполнение налогового обязательства помимо воли субъекта налога, а иногда даже против его воли, ни в коей мере не означает исполнение налогового обязательства без ведома субъекта налога, с лишением его права на информацию о ходе принудительного исполнения налогового обязательства и права на защиту своих законных интересов предусмотренными для этого законом способами <536>.

<536> Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебн. пособие. Алматы, 2001. С. 121.

Реализуя общее право на получение информации от налогового органа, налогоплательщикам следует учитывать, что Регламент организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами (утвержденный Приказом ФНС России от 9 сентября 2005 г. N САЭ-3-01/444@) в п. 4.3.2.3 устанавливает: ответ должен быть дан налогоплательщику в течение 30 календарных дней с даты поступления запроса в налоговый орган от налогоплательщика (лично или по почте). При необходимости срок рассмотрения письменного обращения может быть продлен заместителем руководителя, но не более чем на 30 дней, с одновременным информированием заявителя и указанием причин продления. Кроме того, Приказом ФНС России от 5 октября 2010 г. N ММВ-7-10/478@ утвержден Единый стандарт обслуживания налогоплательщиков.

Обязанности по информированию налогоплательщиков законодательство предусматривает не только для налоговых, но и для финансовых органов (в том числе Минфина России). В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщик имеет право получать от Минфина России письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, от

финансовых органов субъектов РФ и муниципальных образований - по вопросам применения соответственно законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах. Статья 34.2 НК РФ устанавливает, что Минфин России, финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований дают письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах в пределах своей компетенции в течение двух месяцев со дня поступления соответствующего запроса. По решению руководителя (заместителя руководителя) соответствующего финансового органа указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц (п. 3).

Поскольку ФНС России входит в систему Минфина России, в подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ установлено, что налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. В то же время, если налоговый орган доначислит налогоплательщику какой-либо налог в противоречии с разъяснениями Минфина России (или ФНС России), но эти действия налогового органа будут полностью соответствовать НК РФ по причине ошибочности указанных разъяснений, маловероятно, что приведенная норма может быть использована налогоплательщиком в суде как основание для признания доначислений незаконными.

Т.А. Гусева обоснованно отмечает, что механизм информирования, предусмотренный подп. 2 п. 1 ст. 21 НК РФ, оказался малоэффективным при решении проблем правоприменения и обладает рядом недостатков. В частности, позиции финансового и налогового органа могут противоречить друг другу <537>. Следует отметить, что действующая редакция ст. ст. 21, 32, 34.2 НК РФ, устанавливающая полномочия финансовых и налоговых органов по информированию налогоплательщиков, недостаточно четко разграничивает круг вопросов, по которым указанные органы компетентны проводить информирование. Тем не менее в НК РФ прямо предусмотрены некоторые правовые последствия нарушения права на информацию: налогоплательщик, ошибочно не уплативший налог по причине исполнения неверного разъяснения уполномоченного органа власти, освобождается от налоговых санкций (подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ) и пени (п. 8 ст. 75 НК РФ), но не от обязанности по уплате налога. В этом плане представляет интерес Постановление Президиума ВАС РФ от 15 июня 2010 г. N 563/10: суд признал результаты контрольной деятельности, выразившиеся в доначислении налогов, полностью незаконными, поскольку налоговый орган своими действиями, по сути, длительное время одобрял ошибочное применение налогового законодательства налогоплательщиком.

<537> Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. М., 2007. С. 234.

Право на информацию есть у любого субъекта, на которого публично-правовое образование возлагает какие-либо обязанности и предоставляет права. Только при наличии у субъекта соответствующей информации можно требовать исполнения им обязанностей и говорить о возможности реализации им своих прав. Однако, поскольку в правоотношении по уплате конкретного налога налогоплательщик обычно не имеет каких-либо субъективных прав, его общее право на информацию может быть единственным.

К числу **прочих прав** налогоплательщика можно отнести право на защиту своих прав и законных интересов, в том числе путем обжалования в установленном порядке ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц. Налогоплательщик может быть обязан к определенному поведению ненормативным актом уполномоченного органа (например, уплатить налог по требованию об уплате налога - ст. 69 НК РФ; представить необходимые для проверки документы по требованию о представлении документов - ст. 93 НК РФ). Процессуальное законодательство (ч. 1 ст. 249 ГПК РФ, ч. 1 ст. 65, ч. 3 ст. 189, ч. 5 ст. 200 АПК РФ, ч. 2 ст. 62 КАС РФ) в случае судебного спора возлагает обязанность по доказыванию законности оспариваемого ненормативного правового акта, действий (бездействия) на орган (на лицо), осуществляющий публичные полномочия, которые приняли акт, решение или совершили действия (бездействие). Кроме того, налогоплательщики имеют право на нераспространение публичными субъектами сведений, составляющих налоговую тайну (подп. 13 п. 1 ст. 21, ст. 102 НК РФ).

Естественно, перечисленные права налогоплательщиков являются отражением общегражданских прав в сфере налогообложения. НК РФ в п. 2 ст. 22 предусматривает, что права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов.

Отдельно следует отметить право налогоплательщика косвенного налога на его возмещение (НДС - ст. ст. 176, 176.1 НК РФ, акциз - ст. 203 НК РФ), которое может быть реализовано и в виде получения денежных средств из бюджета. Например, налогоплательщик, осуществляющий экспорт товаров, приобретенных в России, при определенных условиях может никогда не уплачивать НДС в бюджет и

постоянно реализовывать право на возмещение данного налога. Соответственно, применительно к косвенным налогам статус налогоплательщика может быть достаточно формальным.

В научных публикациях предлагаются и иные способы классификации прав налогоплательщиков. Так, О.А. Ногина предлагает выделять права налогоплательщика и плательщика сбора в сферах: 1) информации об установлении, введении и уплате налогов и защиты информации; 2) исполнения обязанности по уплате налогов или сборов; 3) налогового учета и налогового контроля; 4) привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений; 5) защиты своих прав <538>.

<538> Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник. М., 2001. С. 83 - 87.

Обязанности налогоплательщиков предопределяются основной целью правового регулирования в сфере налогообложения - формирование государственных доходов по результатам экономической деятельности налогоплательщиков за счет их имущества. Н.П. Кучерявенко отмечает, что нормативно-правовое закрепление налоговой обязанности выражается в специфическом подходе к построению правоспособности субъектов налоговых правоотношений, когда правосубъектность обязанных субъектов "смещена" в сторону обязанностей, тогда как правосубъектность представителей государства в большей степени ориентирована на права <539>.

<539> Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Харьков, 2004. Т. II: Введение в теорию налогового права. С. 105.

Основной обязанностью налогоплательщика является уплата налогов (законно установленных по надлежащей процедуре компетентным органом законодательной власти). При наличии объекта налогообложения и в условиях отсутствия (недостаточности) льгот (освобождений, вычетов, расходов, отсрочек) законно установленные налоги должны уплачиваться не позднее следующей из закона даты, в полном объеме, в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд). Именно в силу очевидной важности данной обязанности она закреплена в ст. 57 Конституции РФ. Но следует еще раз отметить, что уплачивать какой-либо налог исключительно на основании Конституции невозможно, поскольку никакие существенные элементы налогов в ней не урегулированы. Конкретизируется обязанность по уплате налогов в федеральных законах (в основном - в части второй НК РФ) и в иных нормативных актах о конкретных налогах (в том числе в актах регионального и местного законодательства).

Все **прочие обязанности** налогоплательщика так или иначе сопряжены с его основной обязанностью. Большинство из них можно охарактеризовать как обязанности по формированию, хранению и представлению государству определенной информации о своей деятельности.

Так, по ряду налогов, которые налогоплательщики обязаны исчислять самостоятельно, на них возлагается обязанность по представлению в налоговый орган налоговой декларации (ст. 80 НК РФ). Основная роль налоговой декларации - возможность государства без проведения проверок взыскать налог с налогоплательщика принудительно в случае его неуплаты в установленный срок. По этой причине срок представления налоговой декларации обычно устанавливается до наступления срока уплаты налога либо в тот же срок. Например, по НДФЛ общий срок представления декларации - не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 229 НК РФ), срок уплаты налога - не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 6 ст. 227, п. 4 ст. 228 НК РФ). По акцизу сроки представления декларации и уплаты налога совпадают - не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 3 ст. 204, п. 5 ст. 204 НК РФ). Редкое исключение: по НДС срок представления декларации - не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 345 НК РФ), а срок уплаты налога - не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 344 НК РФ).

Закрытый перечень способов представления налоговой декларации налогоплательщиком следует из п. п. 3, 4 ст. 80 НК РФ:

- на бумажном носителе непосредственно в налоговый орган лично или через представителя (представление может быть доказано отметкой о принятии и дате ее получения на копии налоговой декларации);
- на бумажном носителе в налоговый орган по почте заказным письмом с описью вложения (представление может быть доказано описью вложения);
- в электронной форме в налоговый орган через оператора электронного документооборота (представление может быть доказано квитанцией о приеме в электронной форме);
- в электронной форме в налоговый орган через личный кабинет налогоплательщика (представление также может быть доказано квитанцией о приеме в электронной форме).

При этом в силу п. 1 ст. 11.2 НК РФ личный кабинет налогоплательщика - информационный ресурс, который размещен на официальном сайте ФНС России (www.nalog.ru), в информационно-телекоммуникационной сети Интернет и ведение которого осуществляется указанным органом в установленном им порядке. В случаях, предусмотренных НК РФ, личный кабинет налогоплательщика может быть использован для реализации налогоплательщиками и налоговыми органами своих прав и обязанностей, установленных НК РФ.

Подпункт 5 п. 1 ст. 23 НК РФ устанавливает, что налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций; представлять в налоговый орган по месту нахождения организации годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность не позднее трех месяцев после окончания отчетного года, за исключением случаев, когда организация в соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" не обязана вести бухгалтерский учет или является религиозной организацией, у которой за отчетные (налоговые) периоды календарного года не возникало обязанности по уплате налогов и сборов. Как следует из подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ, налогоплательщики обязаны в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов, если иное не предусмотрено НК РФ.

Примечательно то, что в силу ч. 1 ст. 29 Федерального закона "О бухгалтерском учете" первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность, аудиторские заключения о ней подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года.

В основной массе налоговых правоотношений налогоплательщику противостоят специально созданные органы исполнительной власти, обладающие значительными полномочиями, - **налоговые органы**. А.И. Худяков справедливо отмечает, что налогоплательщик, имея дело с налоговым органом государства, юридически имеет дело с самим государством, а данный орган представляет собой государство, имеющее право на получение суммы налога <540>.

<540> Худяков А.И. Избранные труды по финансовому праву. СПб., 2010. С. 456.

Исходя из ст. ст. 1 и 2 Закона РФ от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" налоговые органы Российской Федерации - единая централизованная система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, соответствующих пеней, штрафов, процентов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, - за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации. Единая централизованная система налоговых органов состоит из федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России - Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. N 506), его территориальных органов. Сходное определение дано в п. 1 ст. 30 НК РФ.

Как следует из Постановления КС РФ от 21 марта 1997 г. N 5-П, единство экономического пространства и, следовательно, единство налоговой системы обеспечиваются единой системой федеральных налоговых органов. В Постановлении КС РФ от 17 марта 2009 г. N 5-П разъяснено, что централизованным характером системы налоговых органов предопределяется контроль вышестоящего налогового органа за деятельностью нижестоящих налоговых органов, направленный на обеспечение соблюдения ими законодательства о налогах и сборах в соответствии с принципом конституционной законности (ст. 15 Конституции РФ).

Единство системы налоговых органов можно проиллюстрировать на следующих примерах. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 апреля 2008 г. N 17520/07 было рассмотрено дело, в рамках которого в том числе имел место эпизод изменения налогоплательщиком-организацией своего места нахождения. Суд указал, что в отношениях с налогоплательщиком налоговые инспекции по старому и новому местам его учета должны рассматриваться как одно и то же лицо. Другой пример: Постановление Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2008 г. N 16109/07. Суд отметил, что согласно ст. 30 НК РФ налоговые органы представляют собой единую централизованную систему, куда входят федеральный орган исполнительной власти и его территориальные органы. Их общей задачей является контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и

своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов. Следовательно, результаты мероприятий налогового контроля, относящиеся к одним и тем же обстоятельствам и имеющие существенное значение для дела, должны учитываться вне зависимости от того, каким налоговым органом они установлены. Кроме того, исходя из позиции, изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 12 мая 2009 г. N 17440/08, судебный акт, вынесенный по спору между налогоплательщиком и одним налоговым органом, в силу единства системы налоговых органов будет иметь преюдициальную силу по спору между этим налогоплательщиком и другим налоговым органом.

Как следует из п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, принимая во внимание положения ст. 30 НК РФ, согласно которым налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, судам необходимо исходить из того, что изменение места учета налогоплательщика само по себе не влияет на состояние его правоотношений с налоговыми органами. Поэтому по поданным ранее и не рассмотренным налоговым декларациям, заявлениям (например, по декларации, в которой заявлен к возмещению налог на добавленную стоимость, по заявлению о возврате излишне уплаченных сумм налога, по заявлению о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога и др.) налоговый орган по прежнему месту учета соответствующего налогоплательщика обязан вынести решения по существу, а также совершить необходимые действия, связанные с принятием и исполнением этих решений.

В различные периоды новой российской истории изменялось название данного ведомства - Государственная налоговая служба, Министерство РФ по налогам и сборам, Федеральная налоговая служба; а также несколько изменялись структура, подчиненность и соответствующий объем полномочий.

Основные права и обязанности налоговых органов перечислены в виде открытых перечней, закрепленных в ст. ст. 31 и 32 НК РФ. В то же время отдельные права и обязанности предусмотрены в иных положениях НК РФ. Так, в соответствии с п. 7 ст. 45 НК РФ налоговый орган вправе требовать от банка копию поручения налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, оформленного налогоплательщиком на бумажном носителе. Согласно п. 4 ст. 80 НК РФ налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации (расчета), представленной налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) по установленной форме (установленному формату), и обязан проставить по просьбе налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) на копии налоговой декларации (копии расчета) отметку о принятии и дату ее получения при получении налоговой декларации (расчета) на бумажном носителе либо передать налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) квитанцию о приеме в электронной форме - при получении налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

Следует учитывать, что властные полномочия налоговых органов по отношению к частным субъектам налоговых правоотношений урегулированы только на федеральном уровне - органы власти субъектов РФ и муниципальных образований в общем случае не вправе их устанавливать (регулировать). Исходя из Определения ВС РФ от 22 декабря 2004 г. N 58-Г04-49 Управление МНС РФ по субъекту РФ не находится в подчинении органа исполнительной власти субъекта РФ и, в частности, не обязано по предписанию данного органа проводить определенные проверки налогоплательщиков.

К числу **основных прав налоговых органов** относятся:

- получение информации от налогоплательщиков (в т.ч. п. п. 2, 2.1, 3.1 ст. 23, ст. 80 НК РФ) и от иных лиц (в т.ч. ст. 85 НК РФ);
- взыскание недоимки по налогам и сборам, а также пени (ст. ст. 45 - 48 НК РФ);
- проведение проверок частных субъектов (ст. ст. 87 - 89, 100, 101.4 НК РФ);
- привлечение частных субъектов к налоговой ответственности (ст. ст. 101, 101.4 НК РФ) и взыскание налоговых санкций (ст. ст. 45 - 48, 104 НК РФ).

Прочие права (учет налогоплательщиков (ст. ст. 83, 84 НК РФ), осмотр помещений и территорий (ст. 92 НК РФ), приостановление операций по счетам в банках (ст. 76 НК РФ) и др.), как правило, используются налоговыми органами в целях реализации основных прав.

Следует отметить, что термин "права" в ст. 31 НК РФ применен недостаточно корректно, поскольку права налоговых органов по отношению к частным субъектам одновременно являются обязанностями налоговых органов по отношению к государству. Более верным было бы использование термина "полномочия". В Постановлении КС РФ от 14 января 1992 г. N 1-П-У было разъяснено, что один из основополагающих принципов конституционного строя заключается в том, что любой государственный орган может принимать только такие решения и осуществлять такие действия, которые входят в его компетенцию, установленную в соответствии с Конституцией РФ. Как разъяснено в п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2008 г. N 30 "О некоторых вопросах, возникающих в связи с применением арбитражными судами антимонопольного законодательства", при определенных условиях, если органом власти не указана конкретная норма федерального закона, разрешившая данному органу

принять оспариваемый акт, осуществить действия (бездействие), то они могут быть признаны незаконными. В Определении КС РФ от 27 января 2011 г. N 23-О-О упомянут принцип связанности налоговых органов законом. По справедливому замечанию Ю.А. Тихомирова, публичная сфера предполагает соединенность прав и обязанностей в формулу "полномочия" как правообязанности, которую нельзя не реализовать в публичных интересах <541>. С.Н. Егоров отмечает, что права и обязанности субъекта политической власти должны совпадать <542>. Иными словами, в деятельности органов власти в общем случае неприменим принцип "разрешено все, что не запрещено", действует иное правило: "разрешено только то, что прямо разрешено".

КонсультантПлюс: примечание.

Статья Ю.А. Тихомирова "Теория компетенции" включена в информационный банк согласно публикации - "Журнал российского права", 2000, N 10.

<541> Тихомиров Ю.А. Теория компетенции. М., 2001. С. 56.

<542> Егоров С.Н. Аксиоматические основы теории права. СПб., 2001. С. 142.

Поскольку налоговые органы являются частью единой системы органов исполнительной власти, они не могут действовать изолированно от иных органов власти. В Определении КС РФ от 5 июля 2005 г. N 301-О указано, что при осуществлении своих функций налоговые органы обязаны взаимодействовать с иными федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления (п. 4 ст. 30 НК РФ).

Следует также учесть, что ряд норм, регламентирующих деятельность налоговых органов (в том числе право предъявлять в суде и арбитражном суде иски о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам; о ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством Российской Федерации), содержатся не в НК РФ, а в Законе РФ "О налоговых органах Российской Федерации" и в иных нормативных правовых актах. В связи с этим представляют интерес разъяснения, содержащиеся в п. 85 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. N 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации": нарушение стороной сделки закона или иного правового акта, в частности уклонение от уплаты налога, само по себе не означает, что сделка совершена с целью, заведомо противной основам правопорядка или нравственности. Для применения ст. 169 ГК РФ необходимо установить, что цель сделки, а также права и обязанности, которые стороны стремились установить при ее совершении, либо желаемое изменение или прекращение существующих прав и обязанностей заведомо противоречили основам правопорядка или нравственности и хотя бы одна из сторон сделки действовала умышленно. Сделка, совершенная с целью, заведомо противной основам правопорядка или нравственности влечет общие последствия, установленные ст. 167 ГК РФ (двусторонняя реституция). В случаях, предусмотренных законом, суд может взыскать в доход Российской Федерации все полученное по такой сделке сторонами, действовавшими умышленно, или применить иные последствия, установленные законом.

Тем не менее, исходя из приведенных позиций, компетенция налоговых органов должна быть прямо регламентирована в законодательстве, отсутствие указания на некоторое полномочие налоговых органов в нормативных актах означает отсутствие этого полномочия (Постановления Президиума ВАС РФ от 21 декабря 2010 г. N 11515/10 и от 10 мая 2011 г. N 16535/10). С другой стороны, компетенция налоговых органов была расширительно истолкована в Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 января 2010 г. N 11747/09. Суд не исключил возможности предъявления налоговыми органами исков, прямо не указанных в законодательстве о налогах, а именно исков о возмещении государству вреда (убытков), нанесенных неправомерными действиями банка в рамках налоговых правоотношений. Впоследствии данное полномочие было прямо закреплено в подп. 14 п. 1 ст. 31 НК РФ: налоговые органы вправе предъявлять в суды общей юрисдикции, Верховный Суд Российской Федерации или арбитражные суды иски (заявления) в т.ч. 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.

Как правило, система налоговых органов обладает трехуровневой структурой, организованной по территориальному принципу:

3-й уровень - федеральный орган (ФНС России);

2-й уровень - налоговые органы по субъектам РФ (например, Управление ФНС России по

Нижегородской области);

1-й уровень - налоговые инспекции по районам, городам, районам в городах, межрайонные налоговые инспекции, иные налоговые инспекции. Например, на территории Сормовского района города Н. Новгорода действует Инспекция ФНС России (ИФНС России) по Сормовскому району города Н. Новгорода; на территории г. Саров, Ардатовского района, Вознесенского района, Дивеевского района, городского округа "Первомайский" Нижегородской области - Межрайонная инспекция ФНС России (МРИ ФНС России) N 3 по Нижегородской области. Установить территориальную компетенцию соответствующей налоговой инспекции можно с использованием официального сайта www.nalog.ru. Как это предусмотрено в п. 9.1 Регламента Федеральной налоговой службы (утв. Приказом ФНС России от 17 февраля 2014 г. N ММВ-7-7/53@), территориальные налоговые органы образуются Приказом Службы для осуществления полномочий Службы на определенной территории в соответствии с утвержденной схемой размещения территориальных налоговых органов.

Типовые положения о территориальных органах Федеральной налоговой службы утверждены Приказом Минфина России от 17 июля 2014 г. N 61н. В частности, предусмотрено Типовое положение об инспекции Федеральной налоговой службы по району, району в городе, городу без районного деления и инспекции федеральной налоговой службы межрайонного уровня.

Следует учесть, что налоговые органы могут быть организованы не только по территориальному, но и, например, по отраслевому принципу. Указанным Приказом Минфина России утверждено Типовое положение о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам, а рядом приказов ФНС России созданы Межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам, фактически представляющие собой подразделения данной Службы. Эти инспекции расположены в Москве и в Санкт-Петербурге, действуют на всей территории России (N 1 - нефть; N 2 - газ; N 3 - строительство; N 4 - электроэнергия; N 5 - металлургическая промышленность; N 6 - транспорт; N 7 - связь; N 8 - машиностроение, оборонная промышленность; N 9 - банки и страховые организации; МИ ФНС по ценообразованию для целей налогообложения; МИ ФНС по централизованной обработке данных) <543>.

<543> URL: http://www.nalog.ru/rn77/about_fts/fts/structure_fts/mri_fns/.

Некоторая властная деятельность налоговых органов имеет опосредованное отношение к налогам (сборам) и, соответственно, регламентируется не законодательством о налогах и сборах, а иным законодательством. Например, контроль за соблюдением законодательства о применении контрольно-кассовой техники, проводимый налоговыми органами, регламентируется КоАП РФ и Федеральным законом от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт". В соответствии с ч. 3 ст. 22 Федерального закона от 10 декабря 2003 г. N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле" налоговые органы являются агентами валютного контроля. Постановлением Правительства РФ от 17 мая 2002 г. N 319 "Об уполномоченном федеральном органе исполнительной власти, осуществляющем государственную регистрацию юридических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей" соответствующие полномочия возложены на налоговые органы и НК РФ не регламентируются. В силу п. 1 Положения о Федеральной налоговой службе (утв. Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. N 506) данная служба, в частности, осуществляет функции по контролю и надзору за производством и оборотом табачной продукции.

Следует отметить, что государственная регистрация большинства коммерческих юридических лиц, осуществляемая налоговыми органами (как, впрочем, и индивидуальных предпринимателей), имеет прямую связь с основными функциями этих органов. Так, С.В. Запольский справедливо считает, что акт регистрации юридического лица лишь во вторую очередь вызывает обретение обществом, товариществом, кооперативом юридической личности, в первую же очередь выступает как финансовое одобрение появления нового участника финансово-хозяйственного оборота и нового налогоплательщика <544>. Сходным образом рассуждает и А.А. Рябов: субъект права не рождается, а создается властью через закон. "Создавая" субъект, власть наделяет его одновременно свойствами субъекта гражданского и субъекта налогового права <545>. Косвенно данная позиция подтверждается в Определениях КС РФ от 17 июля 2012 г. N 1391-О и от 29 января 2015 г. N 143-О: институт государственной регистрации индивидуальных предпринимателей, включающий в том числе создание и ведение публичного реестра данных о лицах, занимающихся предпринимательской деятельностью, призван обеспечить стабильность гражданского оборота и хозяйственной деятельности, а также учет и достоверность сведений о налогоплательщиках.

<544> Запольский С.В. Теория финансового права: Научные очерки. М., 2010. С. 347.

<545> Рябов А.А. Влияние гражданского права на налоговые отношения (доктрина, толкование, практика). М., 2014. С. 30.

В этом плане необходимо напомнить, что многие налоги (в том числе НДС, акциз, ЕНВД, налоги по УСН и патентной системе налогообложения) формально уплачиваются только такими физическими лицами, которые приобрели статус индивидуального предпринимателя.

Собственно говоря, и контроль за применением контрольно-кассовой техники возложен на налоговые органы в основном с целью отслеживания налогооблагаемой выручки частных субъектов. Так, поскольку размеры ЕНВД и налога, уплачиваемого в связи с применением патентной системы налогообложения, не зависят от выручки от реализации товаров (работ, услуг), в п. 2.1 ст. 2 Федерального закона "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт" установлено, что плательщики данных налогов при определенных условиях не применяют контрольно-кассовую технику. В Определении КС РФ от 9 июня 2005 г. N 222-О разъяснено, что применение контрольно-кассовой техники в предпринимательской деятельности служит ведению учета поступления и выдачи наличных денежных средств при совершении сделок, что отражается на определении налоговой базы и размере налогов, подлежащих уплате. Л.Б. Хван приводит сведения о том, что в законодательстве некоторых стран СНГ контроль за применением контрольно-кассовых машин рассматривается как форма налогового контроля <546>. С этой точки зрения представляется вполне разумным предложение о дополнении ст. 23 НК РФ нормой, в соответствии с которой налогоплательщики обязаны применять контрольно-кассовую технику в случаях и в порядке, которые установлены федеральным законом <547>.

<546> Хван Л.Б. Хронометраж в системе налогового контроля: сравнительный анализ правовой регуляции в странах Центральной Азии // Налоги и финансовое право. 2011. N 4. С. 258.

<547> Лютова О.И. Налоговая обязанность как институт налогового права: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2014. С. 10.

Многие налоговые правоотношения (в том числе правоотношения по уплате налога) возникают и реализуются без применения властных полномочий органами власти. Но для возникновения (изменения, прекращения) некоторых видов налоговых правоотношений законодатель предусматривает условие в виде принятия органом власти (обычно налоговым органом) особого правоприменительного акта.

Под **правоприменительным (индивидуальным, ненормативным) актом** И.В. Дементьев предлагает понимать правовой акт как документ, принятый уполномоченным субъектом в пределах предоставленной законом компетенции, адресованный конкретным лицам, рассчитанный на однократное применение, влекущий возникновение, изменение или прекращение конкретного правоотношения, выражающий волю принявших (утвердивших, заключивших) его лиц, принятый с соблюдением специальной формы и порядка и соответствующий требованиям законности <548>.

<548> Дементьев И.В. Индивидуальные (ненормативные) налоговые правовые акты. М., 2006. С. 22.

Вообще, правоприменительные акты существуют либо в виде **действий** (например, сигналы регулировщика ГИБДД), либо в виде **документов** (актов) уполномоченных государственных органов (должностных лиц). При этом представляется справедливым мнение И.В. Дементьева: в сфере налоговых правоотношений ненормативные акты оформляются только в письменном виде, т.е. в виде документов <549>. В этом нет ничего удивительного, поскольку налоговое право обычно не предполагает какого-либо предварительного или текущего контроля за деятельностью частного субъекта (в отличие, например, от регулирования дорожного движения). Для предусмотренных в НК РФ форм правоприменительных актов налоговых органов с целью снижения возможности их неверной интерпретации необходима именно документальная (письменная) форма.

<549> Дементьев И.В. Индивидуальные (ненормативные) налоговые правовые акты. М., 2006. С. 37.

В пункте 1 Постановления Пленума ВС РФ от 10 февраля 2009 г. N 2 "О практике рассмотрения судами дел об оспаривании решений, действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц, государственных и муниципальных служащих" разъяснено, что к решениям относятся акты органов государственной власти, органов местного самоуправления, их должностных лиц, государственных, муниципальных служащих и приравненных к ним лиц, принятые единолично или коллегиально, содержащие властное волеизъявление, порождающее правовые

последствия для конкретных граждан и организаций. При этом необходимо учитывать, что решения могут быть приняты как в письменной, так и в устной форме (например, объявление военнослужащему дисциплинарного взыскания). В свою очередь, письменное решение принимается как в установленной законодательством определенной форме (в частности, распоряжение высшего исполнительного органа государственной власти субъекта РФ), так и в произвольной (например, письменное сообщение об отказе должностного лица в удовлетворении обращения гражданина).

Подавляющая масса правоприменительных актов в налоговых правоотношениях принимается налоговыми органами, хотя не исключены и акты иных органов. Например, суды в соответствии с п. 2 ст. 333.20, п. 2 ст. 333.22, п. 3 ст. 333.23 НК РФ вправе освободить заинтересованное лицо от уплаты государственной пошлины либо уменьшить ее размер, а также отсрочить (рассрочить) ее уплату в порядке, предусмотренном ст. 333.41 НК РФ. Другой пример - в соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 63 НК РФ принятие решений об изменении сроков уплаты по налогам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, входит в компетенцию таможенных органов.

Правоприменительный акт налогового органа, как правило, подписывается руководителем налогового органа (либо его заместителем) и обычно принимается без согласования с иными органами власти. Однако могут иметь место исключения. Так, в силу п. 1 ст. 77 НК РФ арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога, пеней и штрафов признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества. Другой пример: в силу подп. 2 п. 1 ст. 63 НК РФ налоговые органы по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица имеют право на принятие решений об изменении сроков уплаты по региональным и местным налогам, которые подлежат согласованию с соответствующими финансовыми органами субъектов Российской Федерации, муниципальных образований.

В Определении КС РФ от 4 декабря 2003 г. N 418-О был рассмотрен вопрос о возможности обжалования требования о представлении документов, которое в силу ст. 93 НК РФ подлежит подписанию не руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, а должностным лицом налогового органа, проводящим налоговую проверку (т.е. проверяющим налоговым инспектором). Суд разъяснил, что положения, предусмотренные ст. ст. 137 и 138 НК РФ, по своему конституционно-правовому смыслу во взаимосвязи с положениями ст. ст. 29 и 198 АПК РФ не могут рассматриваться как исключающие обжалование в арбитражный суд решений (актов ненормативного характера) любых должности лиц налоговых органов и рассмотрение таких обращений по существу. Позиция КС РФ была предопределена спецификой рассматривавшегося документа - неисполнение требования о представлении документов, в силу п. 4 ст. 93 НК РФ, признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

На этом фоне несколько необычно выглядят современные варианты налогового уведомления (ст. 52 НК РФ) и требования об уплате налога (ст. 69 НК РФ). Форма данных документов определена в Приказах ФНС России от 27 июля 2004 г. N САЭ-3-04/440@, от 3 октября 2012 г. N ММВ-7-8/662@, от 25 декабря 2014 г. N ММВ-7-11/673@: они вообще не подписываются каким-либо должностным лицом налогового органа (т.е. фактически только распечатываются на принтере). По существу, ненормативный характер данным актам придается самим фактом их направления с почтового адреса налогового органа (вручения должностным лицом налогового органа).

Относительно основного налогового правоотношения (по уплате налога) следует отметить, что оно не может возникнуть в силу принятия какого-либо правоприменительного акта, поскольку оно является результатом правомерной экономической деятельности самого налогоплательщика. Но в определенных ситуациях правоприменительные акты могут изменить или прекратить указанное правоотношение.

Варианты **изменения** правоотношения по уплате налога в силу принятия правоприменительного акта:

1) на основании п. 3 ст. 51 НК РФ исполнение обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а также обязанность по уплате причитающихся пеней и штрафов приостанавливаются по решению соответствующего налогового органа в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств этих физических лиц для исполнения указанной обязанности. Как следует из п. 6 ст. 64 НК РФ, по ходатайству заинтересованного лица уполномоченный (в т.ч. налоговый) орган вправе принять решение о временном (на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки) приостановлении уплаты суммы задолженности заинтересованным лицом. Таким образом, налоговый орган при определенных обстоятельствах может (обязан) принимать решения о приостановлении обязанности по уплате налогов, что по существу означает, что в периоде такого приостановления налог принудительно взыскиваться не будет;

2) в соответствии с п. 4 ст. 57 НК РФ в случаях, когда расчет суммы налога производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления.

Соответственно, до получения налогового уведомления налогоплательщик имеет право налог не уплачивать, пеня за неуплату данного налога (ст. 75 НК РФ) не может начисляться, а налоговый орган не вправе данный налог истребовать, а тем более взыскивать.

Необходимо, однако, заметить, что в силу п. 2.1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики - физические лица по налогам, уплачиваемым на основании налоговых уведомлений, обязаны сообщать о наличии у них объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств, признаваемых объектами налогообложения по соответствующим налогам, в налоговый орган по месту жительства либо по месту нахождения объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств в случае неполучения налоговых уведомлений и неуплаты налогов в отношении указанных объектов налогообложения за период владения ими. Корреспондирующая норма предусмотрена в п. 2 ст. 52 НК РФ: при условии исполнения налогоплательщиком в установленный срок указанной обязанности исчисление суммы налога производится начиная с того налогового периода, в котором была исполнена эта обязанность;

3) НК РФ в гл. 9 предусматривает возможность принятия уполномоченным органом решений об изменении срока уплаты налога.

Следует отметить, что действующее законодательство о налогах и сборах не предоставляет налоговым органам прав по уменьшению (тем более - по увеличению) суммы налога в конкретном налоговом правоотношении; хотя в части определенной разновидности сбора (государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах) полномочия по ее уменьшению закреплены за соответствующими судами (п. 2 ст. 333.20, п. 2 ст. 333.22, п. 3 ст. 333.23 НК РФ).

Случаи **прекращения** правоотношения по уплате налога вследствие принятия правоприменительного акта:

1) в п. 1 ст. 59 НК РФ предусмотрены случаи, когда недоимка, задолженность по пеням и штрафам, числящиеся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами, признаются безнадежными к взысканию и списываются. В п. 2 данной статьи перечислены органы (налоговые и таможенные), уполномоченные на принятие решений о списании такой недоимки (задолженности). Приказами ФНС России от 19 августа 2010 г. N ЯК-7-8/393@ и ФТС России от 27 мая 2011 г. N 1071 утверждены соответствующие Порядки списания;

2) как следует из подп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ, обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается с объявлением физического лица - налогоплательщика умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации. В силу ст. 279 ГПК РФ объявление (признание) гражданина умершим производится решением суда общей юрисдикции. Интересно то, что в случае явки или обнаружения места пребывания гражданина, объявленного умершим, "восстановление" обязанности по уплате налогов прямо не предусмотрено ни в ГПК РФ, ни в НК РФ, хотя оно и очевидно, поскольку в силу ст. 280 ГПК РФ в этом случае суд новым решением отменяет свое ранее принятое решение.

Что касается иных налоговых правоотношений, то при их возникновении (изменении, прекращении) правоприменительные акты применяются достаточно широко и особенно характерны для правоотношений налогового контроля и правоотношений по принудительному взысканию налога (сбора, пени, штрафа).

В качестве примеров можно привести: решение о проведении выездной налоговой проверки (п. 2 ст. 89 НК РФ), требование о представлении документов (п. 1 ст. 93 НК РФ), решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (п. 7 ст. 101 НК РФ), требование об уплате налога (п. 1 ст. 69 НК РФ), решение о взыскании налога за счет денежных средств на счетах в банках (п. 2 ст. 46 НК РФ), решение о взыскании налога за счет иного имущества (п. 1 ст. 47 НК РФ), решение о зачете излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки по этому или другому налогу (п. 5 ст. 78, подп. 4 п. 3 ст. 45 НК РФ), решение о приостановлении операций по счетам в банке (п. 2 ст. 76 НК РФ), решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика-организации (п. 6 ст. 77 НК РФ) и др.

Необходимо учесть, что в правовом государстве, каковым по Конституции РФ (ст. 1) провозглашена Россия, действует презумпция законности правового акта, в том числе законная опровержимая презумпция законности актов налоговых органов <550>. Акт будет считаться законным и подлежащим исполнению до тех пор, пока не будет признан незаконным (недействительным) в установленном порядке (в том числе по жалобе заинтересованного лица) либо отменен. Иным вариантом может быть только презюмирование незаконности акта, что, очевидно, сделало бы публичную властную деятельность фактически бесполезной.

<550> Нагорная Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах. М., 2006. С. 435, 507.

Как правило, правоприменительные акты налоговых органов вступают в силу (и, соответственно,

могут принудительно исполняться) немедленно - в момент их вынесения (в т.ч. подписания уполномоченным должностным лицом, если это предусмотрено НК РФ). Но имеют место и такие акты, которые вступают в силу через определенный (определимый) промежуток времени после их вынесения. Так, в силу п. 9 ст. 101 НК РФ решения по результатам выездных (камеральных) проверок в общем случае вступают в силу по истечении одного месяца со дня вручения лицу, в отношении которого было вынесено соответствующее решение (его представителю). Исходя из п. 48 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 решения по ст. 101.4 НК РФ вступают в силу со дня их вручения лицу (его представителю), в отношении которого они были вынесены, либо со дня, когда они считаются полученными.

Кроме того, некоторые акты налоговых органов, вступившие в силу, могут предусматривать срок на их исполнение налогоплательщиком (хотя правовые последствия пропуска данного срока могут различаться). Например, с учетом ст. 6.1 НК РФ, в п. 4 ст. 69 НК РФ установлено, что требование об уплате налога должно быть исполнено в течение 8 рабочих дней с даты получения указанного требования, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом требовании. В данном случае частный субъект получает информацию о сроке, в течение которого налоговый орган не вправе переходить к последующим процедурам. Пропуск срока исполнения требования какой-либо штрафной ответственности не влечет, но пени за неуплату налога (ст. 75 НК РФ) будут продолжаться начисляться и в течение этого срока - до фактической уплаты (взыскания) налога. Другой пример: в п. 3 ст. 93 НК РФ предусмотрено, что документы, которые были истребованы налоговым органом в ходе налоговой проверки, в общем случае представляются в течение 10 рабочих дней со дня получения соответствующего требования. В случае пропуска данного срока налоговый орган на основании п. 4 ст. 93 НК РФ будет вправе в т.ч. привлечь налогоплательщика к ответственности по ст. 126 НК РФ.

В некоторых налоговых правоотношениях могут иметь правовое значение **действия и бездействие** уполномоченных органов (должностных лиц).

Следует напомнить, что исходя из пункта 1 Постановления Пленума ВС РФ от 10 февраля 2009 г. N 2:

- к действиям органов государственной власти, органов местного самоуправления, их должностных лиц, государственных или муниципальных служащих по смыслу гл. 25 ГПК РФ относится властное волеизъявление названных органов и лиц, которое не облечено в форму решения, но повлекло нарушение прав и свобод граждан и организаций или создало препятствия к их осуществлению. К действиям, в частности, относятся выраженные в устной форме требования должностных лиц органов, осуществляющих государственный надзор и контроль;

- к бездействию относится неисполнение органом государственной власти, органом местного самоуправления, должностным лицом, государственным или муниципальным служащим обязанности, возложенной на них нормативными правовыми и иными актами, определяющими полномочия этих лиц (должностными инструкциями, положениями, регламентами, приказами). К бездействию, в частности, относится нерассмотрение обращения заявителя уполномоченным лицом.

В ряде случаев одного только принятия налоговым органом ненормативного правового акта недостаточно для влияния на соответствующие налоговые правоотношения - налоговый орган должен совершить определенные действия (в т.ч. по доведению ненормативного акта до адресата по установленным процедурам). Так, требование об уплате налога (ст. 69 НК РФ) признается современной судебной практикой ненормативным правовым актом, который, в частности, может быть самостоятельно обжалован в суд. Пункт 6 ст. 69 НК РФ предусматривает, что после вынесения налоговым органом требования оно должно быть направлено (передано) налогоплательщику. Без совершения данного действия, вследствие осуществления которого налогоплательщик получает возможность узнать о начале процедуры принудительного взыскания налога, само последующее принудительное взыскание налога (ст. ст. 46 - 48 НК РФ) будет являться незаконным. В то же время очевидно, что неисполнение налоговым органом обязанности по направлению требования еще не означает незаконности самого требования (можно ставить вопрос о незаконности последующих процедур).

Документы зачастую направляются налоговым органом налогоплательщику **по почте**. Общая норма содержится в п. 4 ст. 31 НК РФ: документы, используемые налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, могут быть переданы налоговым органом лицу, которому они адресованы, или его представителю непосредственно под расписку, направлены по почте заказным письмом или переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота либо через личный кабинет налогоплательщика, если порядок их передачи прямо не предусмотрен НК РФ. Лицам, на которых НК РФ возложена обязанность представлять налоговую декларацию (расчет) в электронной форме, указанные документы направляются налоговым органом в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота либо через

личный кабинет налогоплательщика. В случаях направления документа налоговым органом **по почте заказным письмом** датой его получения считается **шестой день со дня отправки заказного письма**. В случае направления документа налоговым органом **через личный кабинет налогоплательщика** датой его получения считается **день, следующий за днем размещения документа в личном кабинете налогоплательщика**.

Следует отметить, что указанные презумпции, строго говоря, распространяются только на документы, используемые налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Иными словами, если речь идет о документах, прямо не предусмотренных НК РФ (например - письменное предложение налогоплательщику представить декларацию), то вопрос распространения на их почтовую доставку соответствующей презумпции будет являться дискуссионным. Однако в Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 декабря 2013 г. N 11209/13, применительно к законодательству о платежах в ГВБФ, презумпция "шестого дня", формально установленная только для акта проверки, была распространена и на направленное с ним по почте уведомление о вызове страхователя на рассмотрение акта. Сходным образом данный вопрос впоследствии был разрешен в Определении ВС РФ от 8 октября 2014 г. по делу N 306-ЭС14-84.

Кроме того, в силу п. 5 ст. 31 НК РФ в случае направления документов, которые используются налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, по почте такие документы направляются налоговым органом:

- налогоплательщику - российской организации (ее филиалу, представительству) - по адресу места ее нахождения (места нахождения ее филиала, представительства), содержащемуся в ЕГРЮЛ;
- налогоплательщику - иностранной организации - по адресу места осуществления им деятельности на территории Российской Федерации, содержащемуся в ЕГРН;
- налогоплательщику - иностранной организации (за исключением международной организации, дипломатического представительства), не осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через обособленное подразделение, - по предоставленному налоговому органу адресу для направления документов, указанных в настоящем пункте, содержащемуся в ЕГРН;
- налогоплательщику - иностранной организации, не осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через постоянное представительство и имеющей на территории Российской Федерации объект недвижимого имущества на праве собственности, - по адресу места нахождения указанного объекта недвижимого имущества или по предоставленному налоговому органу адресу;
- налогоплательщику - индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, адвокату, учредившему адвокатский кабинет, физическому лицу, не являющемуся индивидуальным предпринимателем, - по адресу места его жительства (места пребывания) или по предоставленному налоговому органу адресу для направления документов, указанных в настоящем пункте, содержащемуся в ЕГРН.

Можно привести пример документа налогового органа, пока вообще не признаваемого в качестве ненормативного правового акта. Так, согласно подп. 10 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны представлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам и справки об исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов на основании данных налогового органа. Справка о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам передается (направляется) указанному лицу (его представителю) в течение пяти рабочих дней, справка об исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов - в течение десяти рабочих дней со дня поступления в налоговый орган соответствующего запроса.

Документальная форма такой справки с точки зрения судебной практики не придает ей свойств ненормативного акта, поскольку справка фактически содержит в себе некоторую информацию, но сама по себе не порождает (не изменяет, не прекращает) каких-либо правоотношений. В то же время невыдача справки в установленный срок будет являться незаконным бездействием. Выдача справки, содержащей, например, сведения о задолженности, которая в действительности не существует (или не может быть документально обоснована налоговым органом), будет являться незаконным действием. В случае если справка с несуществующей задолженностью нарушает права налогоплательщика (например, исключает получение им кредита в банке, участие в публичном конкурсе или в инвестиционном проекте), соответствующее действие налогового органа может быть оспорено в суде. Именно таким образом налогоплательщиком были заявлены требования по делу, решение по которому отражено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2008 г. N 10405/07.

Соответственно, имеет место парадоксальная ситуация: саму справку о задолженности в суде оспорить нельзя, а действия по ее выдаче - можно.

Потенциально выданная справка может содержать сведения о задолженности, принудительное взыскание которой уже невозможно в силу пропуска налоговым органом соответствующих пресекающих

сроков. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 сентября 2009 г. N 4381/09 разъяснено, что неполная информация о задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам, числящейся за налогоплательщиком, затрагивает его право на достоверную информацию, необходимую ему для осуществления своих прав и законных интересов, в том числе в предпринимательской и (или) иной экономической деятельности. Исходя из необходимости соблюдения баланса частных и публичных интересов и отражения в справке объективной информации о состоянии расчетов в данном случае в ней должны содержаться не только сведения о задолженности, но и указание на утрату инспекцией возможности ее взыскания.

Развитие данного подхода произведено в п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: в выдаваемой налоговым органом справке должно быть отражено реальное состояние расчетов налогоплательщика по налогам, пеням, штрафам, с учетом и тех задолженностей, возможность принудительного взыскания которых утрачена. Вместе с тем, исходя из необходимости соблюдения баланса частных и публичных интересов и отражения в указанной справке объективной информации, такая справка должна содержать сведения об утрате налоговым органом возможности принудительного взыскания соответствующих сумм в связи с истечением установленного срока их взыскания.

В ряде случаев ненормативные акты доводятся налоговыми органами до адресатов в электронной форме. В силу п. 4 ст. 31 НК РФ формы и форматы документов, предусмотренных НК РФ и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, документов, необходимых для обеспечения электронного документооборота в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также порядок заполнения форм указанных документов и порядок направления и получения таких документов на бумажном носителе или в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи либо через личный кабинет налогоплательщика утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, если полномочия по их утверждению не возложены НК РФ на иной федеральный орган исполнительной власти. Документ в электронной форме, подписанный автоматически созданной электронной подписью налогового органа, признается равнозначным документу на бумажном носителе, подписанному собственноручной подписью должностного лица налогового органа.

Например, на основании п. 6 ст. 69 НК РФ требование об уплате налога может быть передано адресату, в том числе в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика. Форматы и порядок направления налогоплательщику требования об уплате налога в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Соответственно, Приказом ФНС России от 28 декабря 2010 г. N ММВ-7-6/773@ "Об утверждении Формата документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах" утверждены соответствующие форматы; Приказом ФНС России от 9 декабря 2010 г. N ММВ-7-8/700@ "Об утверждении Порядка направления налогоплательщику требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи", Приказом ФНС России от 30 июня 2015 г. N ММВ-7-17/260@ "Об утверждении порядка ведения личного кабинета налогоплательщика" утверждены названные Порядки.

Иногда НК РФ прямо предусматривает правовые последствия неправомерных действий или бездействия налогового органа. Так, п. 3 ст. 46 НК РФ устанавливает, что решение о взыскании налога за счет денежных средств на счетах в банке принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. Другой пример - в п. п. 6, 10 ст. 78 НК РФ предусмотрено, что сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению (заявлению, представленному в электронной форме с усиленной квалифицированной электронной подписью по телекоммуникационным каналам связи или представленному через личный кабинет налогоплательщика) налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления. В случае если возврат суммы излишне уплаченного налога осуществляется с нарушением указанного срока, 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 ЦБ РФ, действовавшей в дни нарушения срока возврата.

Глава 2. НАЛОГИ И СБОРЫ

2.1. Определение, признаки и функции налога

Налог может быть рассмотрен с различных точек зрения (государства, налогоплательщика, общества и т.д.) исходя из его правовых, экономических или иных особенностей. Так, с точки зрения современного государства налоги представляют собой основные денежные публично-правовые доходы государства. С позиции общества налоги могут быть рассмотрены как выплаты государству, предназначенные для обеспечения решения государством задач, стоящих перед обществом, а также для содержания самого государства. Налогоплательщик может рассматривать налог и как юридическую обязанность, и как процесс ее исполнения - платеж, и как не являющееся наказанием законное ограничение его права собственности, и как один из правовых результатов экономической деятельности и т.д. Универсального определения налога, в котором были бы корректно отражены все его стороны, не существует. Различные определения налога обычно отражают либо те, либо иные его особенности. Кроме того, с течением времени представления о сути налога меняются (как правило, усложняются).

Исключительно простое, но соответствующее своему времени определение было в свое время дано в Толковом словаре живого великорусского языка В.И. Даля: налог - подати, повинности деньгами или припасами, платежи, налагаемые на сословия, на торговлю, промыслы и проч. <551>. Относительно простое определение предлагал также К.Т.ф. Эберг: налоги представляют собою сборы в пользу государства и остальных публичных союзов, которые взимаются для удовлетворения коллективных потребностей в силу публичного авторитета, причем их характер и величина односторонне определяются властью <552>. Не отличается сложностью и определение, предложенное П.М. Годме: налог - это изъятие денежных средств, осуществляемое в принудительном порядке государственной властью, имеющее целью покрыть расходы общества и распределить их между гражданами в соответствии с возможностями каждого <553>. В.А. Парыгина и А.А. Тедеев приводят более двадцати определений налога, которые были даны различными российскими и советскими юристами в разные годы <554>.

<551> Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка. М., 1998. С. 1134.

<552> Эберг К.Т.ф. Курс финансовой науки. СПб., 1913. Репринтное издание Bibliard.ru. С. 161.

<553> Годме П.М. Финансовое право. М., 1978. С. 370.

<554> Тедеев А.А., Парыгина В.А. Налоговое право: Учебник. М., 2004. С. 51.

В ранее действовавшей ст. 2 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимался обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами. Этому лаконичному определению, просуществовавшему до 1 января 1999 г., вообще говоря, соответствовали платежи, не имеющие к налогам никакого отношения (например, штрафы).

При рассмотрении определения налога как модели является актуальной позиция Д.М. Жилина: требования адекватности и экономичности, предъявляемые к одной и той же модели, противоречат друг другу. Поскольку качество любого объекта проявляется во множестве свойств, которые взаимосвязаны между собой, адекватная модель должна отражать как можно больше свойств. Однако чем больше свойств отражает модель, тем она сложнее, а значит, тем труднее с ней работать, т.е. тем менее она экономична. Для каждой модели существует область применимости, т.е. набор объектов и свойств, которые описываются моделью адекватно <555>. Кроме того, с указанных позиций нормативное определение налога может быть рассмотрено только как прагматическая модель (т.е. модель, под которую "подгоняется" реальность). С другой стороны, в случае исследования налога с точки зрения правовой науки, экономики, социологии и т.д. определение налога может быть и познавательной моделью (т.е. такой моделью, которая описывает реальность).

<555> Жилин Д.М. Теория систем: опыт построения курса. М., 2007. С. 30 - 32.

Тем не менее важность более-менее адекватного юридического определения налога (как, впрочем, и сбора) на сегодняшний день очевидна. В этом плане справедлива позиция В.В. Стрельникова: при анализе всех сфер (групп) отношений, упомянутых в ст. 2 НК РФ, исследователь так или иначе приходит к необходимости квалификации понятий налога и сбора. Именно определение налога и сбора в конечном итоге ограничивает территорию налогово-правового регулирования <556>. Сходный подход имеет место и в работе Д.В. Винницкого: границы отношений, входящих в предмет налогового права, устанавливаются исходя из значения категорий "налог" и "сбор" <557>. По причине отсутствия единообразия во взглядах ведущих отечественных ученых относительно квалификации некоторых публичных платежей в качестве налогов (сборов) может отличаться и содержание современных учебников по налоговому праву. В некоторых учебных пособиях в качестве налогов рассматриваются, например, таможенные пошлины и (или) страховые взносы в ГВБФ.

<556> Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация / Под ред. М.В. Карасевой. М., 2012. С. 53.

<557> Винницкий Д.В. Налоговое право: Учебник для бакалавров. М., 2013. С. 59.

Современное нормативное определение налога дано в п. 1 ст. 8 НК РФ: под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

В.М. Пушкарёва приводит данные, что термин "финансы" этимологически берет свое начало от латинского **finus**, т.е. конец. В средневековой латыни это слово употребляли для обозначения срока уплаты, а затем и для обозначения документов, доказывающих погашение долга, которыми заканчивалась сделка. Впоследствии всякий принудительный платеж стал обозначаться этим же термином <558>.

<558> Пушкарёва В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М., 2003. С. 37.

В Постановлении КС РФ от 11 ноября 1997 г. N 16-П, принятом еще до НК РФ, было дано определение налогового платежа (по сути - налога): налоговый платеж представляет собой основанную на законе денежную форму отчуждения собственности с целью обеспечения расходов публичной власти, осуществляемого в том числе на началах обязательности, безвозвратности, индивидуальной безвозмездности; указанный сбор поступает в специальный бюджетный фонд. В Постановлениях КС РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П и от 21 марта 1997 г. N 5-П судом применен термин "налоговое обязательство" в значении обязанности по уплате налога.

Представляет интерес немецкое нормативное определение, данное в Положении о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г. (Abgabenordnung): налоги - это денежные выплаты, не являющиеся встречной платой за какую-либо особую услугу, которыми общество в лице соответствующего публично-правового образования в целях получения доходов облагает всех лиц, в связи с деятельностью которых возникает факт, с которым закон связывает налоговое обязательство. Получение дохода может быть побочной целью <559>.

<559> Налоги от А до Я. Изд. Федерального министерства финансов ФРГ, 2001. С. 5.

Нельзя не отметить существенную особенность данного определения - частного субъекта облагает налогами не столько государство (публично-правовое образование), сколько само общество в лице учрежденного им государства. Кроме того, в приведенном определении четко прослеживается основание возникновения обязанности по уплате налога - появление в связи с деятельностью налогоплательщика некоторого юридического факта, указанного в законе об этом налоге.

Впрочем, в некоторых современных правовых системах успешно обходятся без нормативных определений налога. Так, чешские ученые отмечают, что в налоговом праве их страны отсутствует законодательное определение налога, сбора и некоторых обязательных платежей, отсутствуют законодательные определения налогового отношения, налоговой обязанности и т.д. <560>. По мнению И.И. Кучерова, анализ зарубежного законодательства позволяет прийти к выводу, что определения понятия "налог" или вовсе отсутствуют в соответствующих актах, или носят самый общий характер <561>.

<560> Мрkvка П., Нэцкар Я., Шрамкова Д. Налоговое администрирование в Чешской Республике с организационной точки зрения // Налоговое администрирование: Ежегодник. 2007 / Под общ. ред. С.В. Запольского, Д.М. Щекина; МАФП. М., 2008. С. 43.

<561> Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: Курс лекций. М., 2003. С. 93.

Один из ведущих российских ученых С.Г. Пепеляев еще в 1995 году предложил следующее определение: налог - единственно законная (устанавливаемая законом) форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченная государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти <562>.

<562> Основы налогового права. Учебн.-метод. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 1995. С. 24.

То, что сам налог и наказание за налоговое правонарушение являются принципиально разными

правовыми явлениями, следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 7 октября 2008 г. N 6159/08. Суд отметил, что отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения в силу ст. ст. 109, 111 НК РФ является обстоятельством, исключающим привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, но не исключает обязанности налогоплательщика (ст. 23 НК РФ) по уплате законно установленных налогов.

Другой известный ученый, С.В. Запольский, считает, что отталкиваясь от формулировки, приведенной в ст. 57 Конституции РФ, остается только предположить, что налоги есть некие юридические фикции, выражающиеся либо в абсолютных суммах, но чаще в установленном в законе порядке расчета этих абсолютных сумм, способные трансформироваться при соответствующих обстоятельствах в обязанность их (абсолютных сумм) безвозмездной уплаты в доход государства. Будучи установленным, налог представляет собой юридически бестелесное образование, рассчитанное на будущее применение в ходе налогообложения <563>.

<563> Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. М., 2008. С. 79.

Также представляет интерес позиция ведущего исследователя Д.В. Винницкого: налог - установленная законно сформированным представительным органом форма ограничения конституционного права собственности или иного законного владения путем отчуждения части материальных благ, принадлежащих частным лицам, в пользу фиска, в денежной форме, в безвозвратном, безвозмездном и обязательном порядке, обусловленная необходимостью решения общественных задач, основанная на принципах равенства, всеобщности, соразмерности <564>.

<564> Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 250 - 252.

Следует отметить, что само по себе наличие нормативного определения некоторого платежа еще не означает, что данное определение адекватно отражает его правовую природу. Например, страховые взносы в Пенсионный фонд РФ с работодателей, урегулированные Федеральным законом от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах...", в ст. 3 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" определяются как индивидуально возмездные обязательные платежи. В то же время анализ указанных федеральных законов не оставляет сомнений: по отношению к их плательщику - работодателю данные платежи никакой возмездностью не обладают. Другой пример - в соответствии с п. 2 ст. 8 НК РФ уплата сбора может быть обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности. Как следует из п. 1 ст. 412 НК РФ, объектом обложения торговым сбором признается использование объекта движимого или недвижимого имущества для осуществления плательщиком сбора вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, хотя бы один раз в течение квартала. Соответственно, поскольку торговый сбор следует платить в результате осуществления некоторой деятельности, а вовсе не за право ее осуществления, он в действительности является налогом, несмотря на все попытки "маскировки".

Исходя из приведенных определений и позиций, можно выделить следующие **основные признаки налога**.

Обязанность по уплате налога возникает в результате совершения указанных в законе правомерных действий (деятельности) частного субъекта, имеющих экономическое содержание и результат. Данный признак налога отражен в Положении о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г.: обязанность уплатить налог возникает у лиц, в связи с деятельностью которых возникает факт, с которым закон связывает налоговое обязательство.

Соответственно, основание возникновения обязанности по уплате налога - наличие некоторого юридического факта, указанного в законе об этом налоге, который представляет собой действия (деятельность) налогоплательщика. Действия (деятельность), порождающие обязанность по уплате налога, должны являться именно правомерными, т.к. налог не носит характера наказания. В силу п. 3 ст. 3 НК РФ налоги должны иметь экономическое основание. Соответственно, и налогооблагаемые действия (деятельность) должны иметь экономическое содержание и результат (реальный, или обоснованно презюмируемый). Д. Брюммерхофф, анализируя немецкое нормативное определение налога, отмечает, что налоги следует платить только в том случае, если наличествует факт, с которым закон связывает обязанность по уплате налога. Поэтому законно избегать налогов путем избежания подлежащих налогообложению действий (фактов) <565>. Применительно к налогообложению (как, впрочем, и к штрафам) справедлива и позиция Р.А. Познера: подобно рынку, правовая система сталкивает индивида с

издержками его действия, но оставляет ему решение о несении этих издержек <566>.

<565> Брюммерхофф Д. Теория государственных финансов. Владикавказ, 2001. С. 184.
<566> Познер Р.А. Экономический анализ права. М., 2004. Т. 2. С. 693.

Следует отметить, что действия, в результате совершения которых возникает обязанность по уплате некоторого налога, сами по себе могут и не облагаться данным налогом - для налогообложения может быть существенным некоторое правовое состояние, являющееся результатом этих действий. Так, в результате покупки автомобиля и постановки его на учет в органе ГИБДД у лица возникает правовое состояние владения таким автомобилем, которое и указано как налогооблагаемое в гл. 28 НК РФ "Транспортный налог". Но сами по себе действия по приобретению автомобиля и по постановке его на учет транспортным налогом не облагаются (хотя до 1 января 2001 г. действовал налог на приобретение транспортных средств). В то же время, действия физического лица по получению дохода от трудовой деятельности (заработной платы) облагаются НДФЛ непосредственно.

Кроме того, налогами если и облагаются, то не сделки (ст. 153 ГК РФ), а действия по их исполнению. Сама по себе сделка, без ее исполнения, ничего не меняет в экономическом положении совершившего ее лица, и, соответственно, не может являться экономическим основанием налога (п. 3 ст. 3 НК РФ). Как разъяснено в п. 77 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. N 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации", оценка налоговых последствий финансово-хозяйственных операций, совершенных во исполнение сделок, производится налоговыми органами в порядке, предусмотренном налоговым законодательством.

Сама по себе сделка, без ее реального исполнения, в общем случае не может влечь налоговых последствий. Является справедливым мнение С.В. Овсянникова: гражданско-правовая сделка не признается и не может признаваться в качестве юридического факта налогового права, поскольку иное означало бы, что налоговые последствия являются тем правовым результатом, на которые она направлена, к которому стремятся ее участники, к которому устремлена их воля при совершении сделки <567>. Того же подхода придерживается и В.А. Белов: базой для налогообложения должны быть по общему, по крайней мере, правилу не сделки, а фактические действия (да, чаще всего совершаемые во исполнение обязательств, возникших из сделок) - передача вещей, уплата денег, выполнение работ и оказание услуг <568>.

<567> Овсянников С.В. К вопросу о соотношении материального и формального в налоговых спорах // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно-практ. конф. 21 - 22 ноября 2008 г. С. 231.

<568> Белов В.А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики. М., 2006. С. 43.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 марта 2010 г. N 16377/09 отмечается, что сами по себе представленные предпринимателем договоры с контрагентами и другие документы не свидетельствуют о том, что им в полной мере были выполнены условия договоров. Аналогичная позиция изложена в п. 9 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. N 148: оценивая доводы налогового органа о налоговых последствиях признания договора купли-продажи недействительным, арбитражный суд отметил, что по смыслу п. 1 ст. 54 НК РФ налоговые последствия влекут не сами гражданско-правовые сделки, а совершаемые во исполнение этих сделок финансово-хозяйственные операции. И.В. Шиков приводит коррелирующие сведения: налоговое право Германии позволяет учитывать для целей налогообложения действительные (фактические) отношения и результаты, а не отличные от них юридические конструкции <569>.

<569> Переквалификация сделок в налоговом праве. Научный круглый стол 13 декабря 2013 г. URL: http://m-logos.ru/img/Prezentaciya_Shikov_121213.pdf.

С той же точки зрения совершенно справедливо следующее утверждение: если сделка фактически исполнена, ее несоответствие нормам законодательства, регулирующим хозяйственную деятельность, значения для налогообложения не имеет (если иное прямо не предусмотрено НК РФ) <570>. Так, отсутствие специальных разрешений на ввод некоторых объектов основных средств в эксплуатацию при их фактической эксплуатации не влечет налоговых последствий в виде невозможности начисления амортизации, если только иное прямо не указано в законодательстве о налогах <571>. С той же точки зрения, как разъяснено в п. 11 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. N 33, невыполнение налогоплательщиком при осуществлении хозяйственной деятельности тех или иных предписаний,

установленных как публично-правовыми, так и гражданско-правовыми нормами (например, неполучение в необходимых случаях лицензии, иных разрешений или согласований; неосуществление регистрации договора и т.п.), влечет неблагоприятные для него налоговые последствия (например, невозможность использовать освобождение от налогообложения конкретных операций, применять налоговые вычеты, заявлять налог к возмещению из бюджета и др.) лишь в том случае, если это прямо предусмотрено положениями части второй НК РФ.

<570> Зарипов В.М. Расходы будущего арендатора, признанные и не признанные // Налоговед. 2011. N 4. С. 58.

<571> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "О практике применения налогового законодательства" (по итогам заседания 14 октября 2010 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2010. N 4; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс". URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

Этот подход изложен и в упомянутом п. 9 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. N 148: передав в проверяемом налоговом периоде во исполнение договора купли-продажи спорные объекты недвижимости покупателю, общество отразило соответствующие операции в бухгалтерском учете, исключив переданное имущество из своих активов. В свою очередь, покупатель оприходовал приобретенное в собственность имущество, отразил его на балансе и использовал в хозяйственной деятельности. Признание договора купли-продажи недействительным не может повлечь возникновения у продавца и покупателя обязанности исказить в бухгалтерском учете реальные факты их хозяйственной деятельности. В связи с этим довод налогового органа об обязанности общества восстановить сведения о реализованном покупателю имуществе в бухгалтерском учете на дату его реализации является несостоятельным. Установив, что упомянутые объекты недвижимого имущества во исполнение договора купли-продажи были переданы обществом покупателю и соответствующие финансово-хозяйственные операции были отражены в бухгалтерском учете, суд пришел к обоснованному выводу об отсутствии у налогового органа правовых оснований для доначисления обществу налога на имущество организаций и привлечения его к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 НК РФ. Одновременно суд обратил внимание сторон на то, что в случае фактического осуществления реституции, то есть возврата обществу спорных объектов недвижимого имущества, общество обязано будет отразить данные финансово-хозяйственные операции на дату их совершения и с этого момента вновь станет плательщиком налога на имущество организаций в отношении указанных объектов.

Подобная идея прослеживается и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 12 марта 2013 г. N 12992/12. Суд рассматривал ситуацию, в которой организация приобрела земельный участок и уплачивала с него земельный налог, но впоследствии договор купли-продажи данного участка был признан недействительным (ничтожным), участок возвращен, а организация истребовала у налогового органа земельный налог как излишне уплаченный. По мнению Суда, обязанность уплачивать земельный налог возникает с момента регистрации за лицом одного из облагаемых прав на земельный участок, то есть внесения записи в реестр, и прекращается со дня внесения в реестр записи о праве иного лица на соответствующий земельный участок. При противоположном подходе, занятом судом первой инстанции, о возложении обязанности по уплате земельного налога на продавца, не обладавшего земельным участком в спорный период и не имевшего юридической возможности извлекать доход от его использования, нарушается принцип экономической обоснованности взимания земельного налога как поимущественного налога. Суды апелляционной и кассационной инстанций правомерно признали организацию плательщиком земельного налога за период, в течение которого она значилась в реестре лицом, обладающим правом собственности на земельный участок.

Сходным образом разрешена проблема в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 января 2014 г. N 13691/13 применительно к таможенным правоотношениям. Исходя из позиции Президиума наличие решения третейского суда, которым был признан недействительным (ничтожным) договор, по которому на территорию России был ввезен спорный товар, не влияет на публично-правовые последствия ввоза товара. Суд отметил, что исполнение публичных запретов является составной частью публичного порядка и контролируется специально уполномоченными государственными органами, споры, связанные с нарушением таможенных запретов в отношении таких товаров, к компетенции третейских судов не относятся. В данном случае и запрет на распоряжение условно выпущенным товаром, и последствия нарушения этого запрета определены таможенным законодательством, которое регулирует публично-правовые отношения. Эти последствия состоят не в признании сделки недействительной и возврате ее сторон в первоначальное положение, а в уплате нарушившим запрет лицом государству ввозных таможенных платежей в виде таможенной пошлины и налога на добавленную стоимость. При неуплате упомянутых платежей в добровольном порядке вопрос их принудительного взыскания с

нарушителя решается таможенным органом. Кроме того, при наличии соответствующих оснований за такое нарушение могут быть применены меры административной и (или) уголовной ответственности. Таким образом, нарушение запрета порождает отношения не между сторонами сделки, связанной с распоряжением условно выпущенным товаром, а между государством и нарушившим запрет лицом, которые относятся к публично-правовой сфере. Признание судом, в том числе третейским, сделки по распоряжению условно выпущенным товаром недействительной само по себе не создает таможенные препятствия для взыскания таможенных платежей и применения предписанных мер ответственности. Такое решение третейского суда даже в случае выдачи арбитражным судом исполнительного листа на его принудительное исполнение не является правовым основанием ни для отмены либо изменения актов таможни в сфере таможенного контроля, ни для пересмотра по новым или вновь открывшимся обстоятельствам судебных актов, принятых по результатам оспаривания актов таможни.

Общий гражданско-правовой подход имеет место в п. 89 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. N 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации": если законом прямо не установлено иное совершение сделки лицом, не имеющим лицензии на занятие соответствующей деятельностью, не влечет ее недействительности. В таком случае другая сторона сделки вправе отказаться от договора и потребовать возмещения причиненных убытков (ст. 15, п. 3 ст. 450.1 ГК РФ).

И.В. Шиков приводит интересные сведения о применении норм Положения о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г. (Abgabenordnung): недействительные в гражданско-правовом смысле сделки порождают тем не менее последствия для целей налогообложения в той мере и до тех пор, пока стороны сделки, несмотря на это обстоятельство (т.е. недействительность), не отказываются от экономического результата сделки (выражение принципа приоритета существа над формой). Налоговый эффект возникает, если стороны применяют последствия недействительности, связанные с фактическим исполнением (реституция) <572>.

<572> Переквалификация сделок в налоговом праве. Научный круглый стол 13 декабря 2013 г. URL: http://m-logos.ru/img/Prezentaciya_Shikov_121213.pdf.

Другой аспект указанной проблемы: если значимые для налогообложения юридические факты уже имели место, налогоплательщики по общему правилу не могут изменить их налоговые последствия. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 ноября 2011 г. N 15726/10 рассматривалась ситуация, в рамках которой стороны заключили и исполнили договор купли-продажи недвижимости (здания) с условием рассрочки, вследствие чего произошла реализация товара в терминологии ст. 39 НК РФ. Уже после регистрации права собственности на здание за покупателем стороны внесли изменения в договор, в соответствии с которыми переход права собственности происходит в процентном соотношении от произведенного покупателем платежа. Суд отметил, что последующее внесение сторонами сделки дополнений в договор купли-продажи не основан на положениях ГК РФ и не может изменять налоговых последствий состоявшейся хозяйственной операции.

Несколько иной подход изложен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 декабря 2012 г. N 10173/12. В рассматриваемой ситуации предприниматель Минеева по договору уступки права требования приобрела у предпринимателя Павленко право требования денежных средств к организации и фактически получила их. Однако впоследствии предприниматели Минеева и Павленко заключили соглашение о расторжении договора уступки права требования, а полученные от организации средства предприниматель Минеева передала предпринимателю Павленко. По мнению ВАС РФ, получение предпринимателем Минеевой дохода в смысле, придаваемом этому понятию ст. 41 НК РФ, не установлено.

Разумно предположить, что заключение сделок и их исполнение - частное дело налогоплательщика, налоговый орган в общем случае не может рассчитывать налоговые последствия так, как если бы сделки (действия) налогоплательщика имели бы место в ином виде. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 марта 2013 г. N 13598/12 рассматривалась ситуация, в которой налогоплательщик-организация, имея возможность произвести зачет гражданско-правовой задолженности, не осуществляла данного действия. В случае если бы зачет был осуществлен, то исходя из норм НК РФ, налоговые обязательства по налогу на прибыль были бы больше. Суд отметил, что прекращение обязательства зачетом встречного однородного требования является правом стороны, в связи с чем наличие такой возможности не должно влечь автоматическую корректировку налогоплательщиком резерва, формируемого им на основании данных бухгалтерского учета.

Очевидно, что вопрос о том, имели ли место действия налогоплательщика, определяющие обязанности по уплате сразу нескольких налогов, должен разрешаться судом единообразно для целей всех налогов (Постановление Президиума ВАС РФ от 20 ноября 2007 г. N 9893/07). Кроме того, действия

налогоплательщика не могут оцениваться с принципиально различных позиций цивилистами и налоговиками. Иногда существенные для налогообложения вопросы разрешаются в рамках гражданско-правовых споров (разъяснений). Так, в п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2011 г. N 54 "О некоторых вопросах разрешения споров, возникающих из договоров по поводу недвижимости, которая будет создана или приобретена в будущем" разъяснено, что при рассмотрении споров, вытекающих из договоров, связанных с инвестиционной деятельностью в сфере финансирования строительства или реконструкции объектов недвижимости, судам следует устанавливать правовую природу соответствующих договоров и разрешать спор по правилам глав 30 ("Купля-продажа"), 37 ("Подряд"), 55 ("Простое товарищество") ГК РФ и т.д. Если не установлено иное, судам надлежит оценивать договоры, связанные с инвестиционной деятельностью в сфере финансирования строительства или реконструкции объектов недвижимости, как договоры купли-продажи будущей недвижимой вещи. Данное разъяснение существенно при оценке того, что именно является передачей имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (подп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ), и, соответственно, не признается реализацией товаров, работ или услуг. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 2 июля 2013 г. N 1039/13 разъяснено, что из п. п. 4 - 7, 11 указанного Постановления Пленума ВАС РФ следует, что экономическим понятием "инвестиционные сделки" обозначаются, например, договоры купли-продажи, договоры участия в долевом строительстве, договоры подряда, договоры простого товарищества. Однако суды при разрешении споров, возникающих из договоров, поименованных сторонами как "инвестиционные", должны устанавливать их правовую природу и применять положения ГК РФ о соответствующих договорах. Необходимость выявления гражданско-правовой природы договоров, именуемых сторонами как "инвестиционные", выражена в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 6 сентября 2011 г. N ВАС-4784/11 и от 24 января 2012 г. N ВАС-11450/11.

В связи с изложенным уместно поставить вопрос: почему же законодатель не облагает налогом только действия налогоплательщика в "чистом" виде, вне связи с тем, во исполнение каких именно гражданско-правовых сделок они совершаются? Дело, как представляется, в том, что определенные действия, значимые для налогообложения, внешне могут выглядеть совершенно одинаково, но их экономическая сущность (в т.ч. следующая из сделок) и налоговые последствия будут принципиально отличаться. Так, если рассмотреть ситуацию, в которой некоторое интересующее нас физическое лицо получило от другого лица 1000 руб., то, с точки зрения НК РФ: 1) при получении денежных средств в качестве займа налоговых последствий в общем случае не возникает; 2) если денежные средства являются оплатой за проданный товар, ранее приобретенный за 800 руб., то, упрощенно говоря, рассматриваемое физическое лицо будет обязано уплатить НДФЛ исходя из чистого дохода 200 руб. = 1000 руб. - 800 руб.; 3) в том же случае, когда денежные средства получены безвозмездно, в порядке дарения, НДФЛ, вообще говоря, придется уплачивать со всей суммы 1000 руб.

Впрочем, на практике данный подход может породить ряд неоднозначных вопросов. Например, при проверке налогоплательщик может представить налоговому органу договор, в соответствии с которым полученные им от некоторого контрагента деньги представляют собой предварительную оплату за товар (работы, услуги); а впоследствии (на рассмотрении материалов проверки, при обжаловании в вышестоящий налоговый орган, в суд...), со вполне благовидным объяснением - другой договор, на основании которого данные деньги были получены в заем. Существенных санкций подобное поведение налогоплательщика исходя из современного правового регулирования и практики не влечет. Если никакой иной информации у налогового органа (суда) не будет, то разрешение вопроса о том, облагается ли данное поступление денежных средств конкретным налогом (например - НДС), может составлять определенную проблему. В приведенном примере налоговый орган (суд), скорее всего, будет анализировать реальное поведение налогоплательщика и его контрагента, для того чтобы понять, по какой именно модели они строились, а также исходить из того, что гражданско-правовые отношения по общему правилу презюмируются возмездными (п. 3 ст. 423 ГК РФ). Например, "поверить" в то, что одна коммерческая организация без разумных оснований предоставила другой независимой коммерческой организации беспроцентный заем на 5 лет, достаточно сложно.

Кроме того, вышеизложенный подход (о налогообложении не самих сделок, а фактических действий, совершаемых во исполнение сделок и (или) их результатов (действительных, либо презюмируемых)) порождает некоторый круг неоднозначно разрешаемых теоретических проблем. Так, в силу п. 6 ст. 271 НК РФ, по договорам займа или иным аналогичным договорам (включая долговые обязательства, оформленные ценными бумагами), срок действия которых приходится более чем на один отчетный (налоговый) период, в целях обложения налогом на прибыль доход признается полученным и включается в состав соответствующих доходов на конец каждого месяца соответствующего отчетного (налогового) периода независимо от даты (сроков) его выплаты, предусмотренной(-ых) договором. Соответственно, упрощенно говоря, вне зависимости от фактического получения процентов по договорам займа, заключенным более чем на один год, они должны быть обложены налогом на прибыль у заимодавца в

конце года. Таким образом, складывается впечатление, что законодатель намеренно игнорирует фактическое исполнение сделки (уплату процентов), а по существу облагает право на получение процентов, указывая на момент его обложения вне зависимости от содержания договора. В то же время заимодавец, предоставляя заем на условиях, подпадающих под п. 6 ст. 271 НК РФ, информирован о налоговых последствиях своих действий, вследствие чего требование правовой определенности не нарушается, и можно говорить о налогообложении самих действий по предоставлению такого займа, а не процентов по нему.

Сложность определения экономической сущности и налоговых последствий гражданско-правовых отношений иллюстрируется в следующем примере. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 октября 2013 г. N 3589/13 рассматривался вопрос, когда общество осуществляло строительство торговых центров и сдачу их в аренду в формате, подразумевающим предоставление арендаторам пустых помещений без какой-либо отделки. До завершения строительства торгового центра обществом заключались с арендаторами соглашения об использовании коммерческой недвижимости. Одновременно с этими соглашениями между обществом и арендаторами подписывались договоры аренды на срок свыше года, вступающие в силу с момента их государственной регистрации, производимой после регистрации права собственности общества на построенный объект недвижимости. По условиям соглашений арендаторы получали право доступа для проведения работ по отделке и дополнительному обустройству помещений, предоставляемых в пользование, к которым относились отделка пола, стен, монтаж перегородок, дверных блоков, витрин, противопожарных выходов, электромонтажные и инженерные работы (установка систем электроснабжения, освещения, водоснабжения, кондиционирования, вентиляции, охранной системы и системы противопожарной сигнализации), работы по внутренней отделке, обусловленные спецификой деятельности арендатора, его фирменным стилем и дизайнерскими решениями. Результаты проведенных арендаторами работ по оборудованию арендованных ими помещений обществу не передавались и затраты, понесенные арендаторами на эти работы, обществом не возмещались. Указанные обстоятельства, с точки зрения налогового органа, свидетельствовали о том, что спорные работы, будучи направленными на доведение строящихся торговых центров до состояния, пригодного для эксплуатации, должны быть оценены в качестве выполненных с выгодой для общества как лица, заинтересованного в получении дохода от аренды; вследствие чего спорные работы как выполненные безвозмездно в пользу общества должны учитываться на основании п. 8 ст. 250 НК РФ в составе внереализационных доходов при исчислении налога на прибыль, а также при определении среднегодовой стоимости имущества при расчете налога на имущество. Суд пришел к выводу, что выполнение указанных работ арендаторами до ввода торговых центров в эксплуатацию обусловлено не стремлением осуществить безвозмездное предоставление в пользу общества, а их заинтересованностью в открытии магазинов одновременно с официальным открытием нового торгового центра для посетителей. Само по себе осуществление спорных работ до ввода торговых центров в эксплуатацию и регистрации права собственности общества на эти объекты не может свидетельствовать о выполнении названных работ исключительно в интересах общества, о безвозмездном получении обществом результата этих работ и, как следствие, - внереализационного дохода по правилам, предусмотренным п. 8 ст. 250 НК РФ. При ином подходе, основанном на определении различных налоговых последствий выполнения отделочных работ в предоставленных в возмездное пользование помещениях в зависимости от того, выполняются данные работы до или после регистрации права собственности арендодателя на возводимый объект недвижимости, будет нарушен принцип экономической обоснованности налогообложения, закрепленный п. 3 ст. 3 НК РФ. К однородным с экономической точки зрения отношениям при отсутствии специальных указаний в налоговом законодательстве должны применяться единые налоговые последствия.

Уточненное разъяснение по данной проблеме дано в п. 26 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. N 33: при рассмотрении споров, связанных с применением налоговых вычетов арендатором и арендодателем, судам необходимо иметь в виду следующее. Если арендатор осуществляет капитальные вложения в арендованное имущество в качестве согласованной сторонами формы арендной платы, суммы налога, предъявленные ему по приобретенным в этой связи товарам (работам, услугам), имущественным правам, принимаются арендатором к вычету в том же порядке, что и суммы налога, предъявляемые арендодателями в составе арендной платы. В тех случаях, когда капитальные вложения в объект аренды осуществляются арендатором помимо уплаты арендодателю арендной платы, арендатор вправе принять к вычету предъявленные ему суммы налога в общем порядке, поскольку в целях применения ст. 171 НК РФ он должен рассматриваться в качестве лица, приобретающего товары (работы, услуги) для нужд своей хозяйственной деятельности. В случае же компенсации арендодателем произведенных капитальных вложений соответствующие неотделимые улучшения в арендованном имуществе должны считаться переданными оплатившему их арендодателю. При этом принятые ранее арендатором к вычету суммы налога предъявляются им арендодателю применительно к положениям п. 1 ст. 168 НК РФ. В свою очередь, арендодатель как собственник объекта аренды, принявший на себя бремя

капитальных вложений, предъявленные арендатором в таком порядке суммы налога может либо принять к вычету согласно ст. 171 НК РФ, либо включить в расходы при исчислении налога на прибыль (налога на доходы физических лиц) на основании ст. 170 НК РФ.

Другой пример: в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 октября 2013 г. N 3710/13 рассматривалась ситуация, в которой общество по договорам займа заключило с оппонентом (министерством) мировые соглашения в рамках арбитражного судопроизводства. Заключение упомянутых мировых соглашений было расценено налоговой инспекцией как признание обществом обязанности по уплате процентов за пользование займом и неустойки, начисленной за просрочку возврата займа и уплаты процентов, и прощение кредитором долга в части этих требований, что послужило основанием для вывода о получении обществом внереализационного дохода, который в нарушение п. 18 ст. 250 НК РФ не был учтен при исчислении налога на прибыль. Суд отметил, что мировое соглашение является процессуальным способом урегулирования спора, направленным на примирение сторон на взаимоприемлемых условиях, и достигается на основе взаимных уступок. При этом отказ истца от части заявленных требований может быть обусловлен не столько прощением долга, сколько оценкой возражений ответчика относительно обоснованности предъявленных требований и судебных перспектив рассмотрения дела в этой части, в том числе таких последствий, как возложение на истца расходов по государственной пошлине и отказ во взыскании судебных расходов в соответствующей части. Суд первой инстанции сделал обоснованный вывод о том, что отказ министерства от требований по взысканию процентов за пользование займом и неустойки, включенный в мировое соглашение в качестве условия, не может быть квалифицирован как прощение долга кредитором при отсутствии признания этого долга обществом либо подтверждения соответствующей обязанности вступившим в законную силу решением суда. Из содержания мировых соглашений не следует, что, признавая требование по основному долгу, общество признало и обоснованность требований в части неустойки и платы за пользование займом, а отказ кредитора от взыскания данных сумм был согласован сторонами на условиях прощения долга. Учитывая изложенное, в рассматриваемом случае заявление кредитором имущественного требования и отказ от него в соответствующей части не являются достаточным доказательством для вывода о наличии у общества внереализационного дохода в виде сумм обязательств перед министерством, списанных в связи с заключением мировых соглашений.

Изложенное позволяет отметить в налоговом праве роль цивилистической теории о каузе договора. А.В. Кашанин предлагает следующее определение: кауза гражданско-правового договора - это правовая цель договора, то есть его направленность на последствия, достигаемые при надлежащем исполнении договора <573>. Соответственно, если стороны, заключая договор, в действительности имеют в виду не ту каузу, которая следует из договора, а иную, то данный договор следует рассматривать как притворную сделку (п. 2 ст. 170 ГК РФ). Если же при заключении договора стороны в действительности вообще не предполагают никакой каузы, то имеет место мнимая сделка (п. 1 ст. 170 ГК РФ). По мнению А.А. Рябова, кауза договора предстает перед нами как межотраслевое явление, чье значение выходит за рамки гражданского права и приобретает концептуальное значение для права налогового. Кауза по сути выступает особым смысловым элементом, скрепляющим воедино логику взаимодействия гражданского и налогового правоотношений. Выражая истинные экономические интересы субъектов, кауза позволяет привести модель налогового правоотношения в соответствие с моделью правоотношения гражданского, гармонизируя системное единство этих правовых отраслей <574>.

<573> Кашанин А.В. Кауза гражданско-правового договора как выражение его сущности // Журнал российского права. 2001. N 4.

<574> Рябов А.А. Гражданско-правовые основы изменения квалификации сделок в налоговом праве // Цивилист. 2012. N 2.

С этой точки зрения во многих налогах с результатов деятельности объект налога, а именно тот юридический факт, который указан в законе, как основание для возникновения обязанности по уплате соответствующего налога может быть охарактеризован как кауза гражданско-правовой сделки при ее реальном исполнении. Так, основной объект НДС - реализация товаров (работ, услуг) (ст. 146 НК РФ) - это зачастую кауза реально исполненных договоров купли-продажи товаров (гл. 30 ГК РФ), подряда (гл. 37 ГК РФ) и возмездного оказания услуг (гл. 39 ГК РФ), несмотря на то что дефиниции реализации (ст. 39 НК РФ), а также, соответственно, товаров, работ и услуг (ст. 38 НК РФ) специально определены для целей законодательства о налогах. Сходным образом рассуждает и Р. Польссон: юридическим фактом, приводящим в действие механизм налогообложения по НДС, признается факт реализации. В общем плане считается, что реализация имеет место тогда, когда передача имущества в соответствии с гражданско-правовыми нормами расценивается как поставка товара или услуги <575>.

<575> Польссон Р. Шведское налоговое право. Екатеринбург, 2006. С. 42.

Как полагает И.В. Шиков, в практике Конституционного суда ФРГ имеет место общий подход: налоговое и гражданское право являются самостоятельными, находящимися в равном ранге по отношению друг к другу отраслями права, которые оценивают одни и те же юридически значимые обстоятельства из разных перспектив и с разных оценочных позиций <576>.

<576> Переквалификация сделок в налоговом праве. Научный круглый стол 13 декабря 2013 г. URL: http://m-logos.ru/img/Prezentaciya_Shikov_121213.pdf.

Следует также отметить, что возможность налогообложения исключительно правомерной деятельности (действий) следует из отечественного налогового законодательства и правовых позиций высших судебных органов, но не является повсеместно принятой практикой. Так, А.В. Елинский приводит сведения об особенностях налоговой системы США: лица, получающие доход от незаконных источников (азартные игры, кражи, торговля наркотиками и т.д.) обязаны указывать в налоговой декларации суммы, полученные из таких источников <577>. Более того, как отмечает Д. Ларо, в США при налогообложении доходов от незаконной деятельности по общему правилу должны быть учтены не только сами доходы, но и соответствующие им расходы <578>. И.В. Шиков приводит сведения о применении норм Положения о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г. (Abgabenordnung): для налогообложения не имеет значения, противоречат ли действия (бездействие), которые образуют юридический состав налогового закона, законодательному положению, установленному запрету или добрым нравам. В результате действия этой нормы доходы, фактически полученные в результате противозаконных действий, также являются объектом налогообложения. Однако имеется особенность в части НДС: запрещенные к обороту объекты не образуют вообще реализации в смысле НДС <579>.

<577> Елинский А.В. Зарубежный опыт разграничения законных и незаконных деяний в налоговой сфере // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно-практ. конф. 21 - 22 ноября 2008 г. / Сост. М.В. Завязочникова, под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2009. С. 202.

<578> Интервью с Д. Ларо, судьей Налогового суда США, профессором // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно-практ. конф. 21 - 22 ноября 2008 г. С. 304.

<579> Переквалификация сделок в налоговом праве. Научный круглый стол 13 декабря 2013 г. URL: http://m-logos.ru/img/Prezentaciya_Shikov_121213.pdf.

Безвозмездность. Исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога не порождает каких-либо встречных обязательств со стороны государства. Тот объем социальных услуг, которые может получить от публично-правового образования конкретное лицо, никак не связан с суммой налогов, которые оно уплатило (должно уплатить). В частности, для получения гарантированных государством минимальных услуг (образования, пособий, медицинской помощи, перемещения по дорогам общего пользования и т.п.) объем налогов, уплаченных некоторым лицом, значения не имеет. Кроме того, если определенные социальные услуги незаконно не были предоставлены налогоплательщику публично-правовым образованием либо были получены им в ненадлежащем объеме (ненадлежащего качества), то это не означает, что налогоплательщик может отказаться платить налоги либо потребовать возврата уже уплаченных налогов. С той же точки зрения налогоплательщик, не исполняющий своих обязанностей по уплате налогов, не лишается права требовать от государства соответствующих социальных услуг. Налог лично безвозмезден, но общественно возмезден. Общество в целом имеет право получить от учрежденного им государства тот объем социальных услуг, который соответствует сумме налогов, уплаченных членами данного общества (за вычетом разумных расходов на содержание самого государства). Во времена СССР данная особенность использовалась как одно из обоснований наличия налогов в социалистическом обществе. Советский исследователь С.Д. Цыпкин, учитывая труды К. Маркса, полагал, что платежи трудящихся в государственный бюджет СССР имеют возвратный характер: собранные средства возвращаются населению в форме затрат на развитие народного хозяйства и социально-культурные цели <580>.

<580> Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых правоотношений в СССР. М., 1955. С. 21.

Можно отметить, что высказываются мнения относительно того, какой именно процент полученных в бюджет средств современное государство может затратить на свое содержание. Например, как полагает С.Ю. Глазьев, общемировой стандарт - не более 20% государство должно тратить на силовые структуры и на бюрократию <581>. Но по информации, содержащейся в современных российских нормативных актах о

бюджетах, определить данный процент затруднительно. Справедлива позиция о том, что любое государство стремиться сделать свой бюджет как можно более закрытым от общества <582>. Пример того, как именно это может делаться, применительно к Англии привел С.Н. Паркинсон: предотвращение бесхозяйственности было бы весьма упрощено, если бы бюджет ассигнований на гражданские нужды начинался бы со статьи "Зарплата государственным служащим". Но Министерство финансов предпочитает прятать свою армию чиновников под покровом бюрократических техницизмов, лишь иногда указывая в сноске: "Включая стоимость управления" <583>.

<581> URL: <http://www.vesti.ru/doc.html?id=116444>.

<582> Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. СПб., 2002. С. 169.

<583> Паркинсон С. Закон и доход. М., 1992.

Индивидуальность. Возникшая обязанность по уплате налога по общему правилу должна быть исполнена налогоплательщиком лично, из его денежных средств. **Servitia personalia sequuntur personam** - личные повинности следуют за лицом <584>. Невозможно перевести обязанность по уплате налога на другое лицо путем заключения гражданско-правового договора, а также прекратить данную обязанность иначе, чем это предусмотрено в законодательстве о налогах (в том числе путем зачета с гражданско-правовым требованием, путем уплаты другим лицом и др.). **Jus publicum privatorum pactis mutari non potest** - публичное право не может быть изменено соглашением отдельных лиц <585>. Даже если налогоплательщик участвует в налоговых правоотношениях через своего представителя (ст. 26 НК РФ), налоги должны уплачиваться из имущества налогоплательщика. КС РФ в Определении от 22 января 2004 г. N 41-О разъяснил, что представительство в налоговых правоотношениях означает совершение представителем действий от имени и за счет собственных средств налогоплательщика - представляемого лица. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 4 октября 2011 г. N 5934/11 фактическая уплата налога некоторым лицом за налогоплательщика не прекращает обязанности по уплате налога у самого налогоплательщика.

<584> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 349.

<585> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 226.

Следует отметить, что имеют место прямо следующие из закона исключения из правила индивидуальности налога. Может иметь место как вариант добровольной уплаты, так и косвенное принуждение, в ряде случаев не исключается и возможность принудительного взыскания:

- уплата транспортного и земельного налогов, а также налога на имущество физических лиц (поимущественных налогов) наследниками умершего наследодателя (сингулярное правопреемство) - подп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ;

- уплата налогов зависимой (основной) организацией за соответственно основную (зависимую) организацию - подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ, Постановление Президиума ВАС РФ от 25 октября 2011 г. N 4872/11;

- уплата налогов учредителем (участником) ликвидируемой организации, если субсидиарная ответственность допускается гражданским законодательством - п. 2 ст. 49 НК РФ, п. 15 Постановления Пленума ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. N 41/9, п. 11 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57;

- уплата налогов правопреемником реорганизованной организации - п. 1 ст. 50 НК РФ, Определения КС РФ от 23 декабря 2014 г. N 2885-О и от 29 января 2015 г. N 200-О;

- уплата налога поручителем за налогоплательщика - п. 2 ст. 74 НК РФ;

- уплата налога банком, предоставившим банковскую гарантию - п. 2 ст. 74.1 НК РФ;

- уплата НДС, излишне возмещенного налогоплательщику в заявительном порядке, банком, предоставившим банковскую гарантию - подп. 2 п. 2 ст. 176.1 НК РФ, либо управляющей компанией, предоставившей поручительство налогоплательщику - резиденту ТОР - подп. 3 п. 2 ст. 176.1 НК РФ;

- уплата акциза, от которого был необоснованно освобожден налогоплательщик, банком, предоставившим банковскую гарантию - п. 2 ст. 184 НК РФ;

- уплата налога руководителем (главным бухгалтером и т.д.) за организацию в рамках уголовного дела по ст. 199 УК РФ - п. 2 примечания к ст. 199 УК РФ, ст. 28.1 УПК РФ, п. 7 Постановления Пленума ВС РФ от 28 декабря 2006 г. N 64, п. п. 13, 14 Постановления Пленума ВС РФ от 27 июня 2013 г. N 19, Определение ВС РФ от 27 января 2015 г. N 81-КГ14-19, Постановление Президиума ВАС РФ от 20 мая 2008 г. N 15555/07;

- субсидиарная уплата налогов руководителем организации, своевременно не исполнившим обязанность по подаче заявления должника о банкротстве в арбитражный суд - Обзор судебной практики

ВС РФ за четвертый квартал 2013 года (утв. Президиумом ВС РФ 4 июня 2014 г.);

- уплата налогов заинтересованными лицами за должника-банкрота - п. п. 31 и 32 Постановления Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 г. N 60;

- субсидиарная уплата налогов (как убытков) ликвидатором (директором) недобросовестно ликвидированной организации - Постановление Президиума ВАС РФ от 18 июня 2013 г. N 17044/12 и др.

По сведениям, приведенным Г.П. Толстопятенко, в налоговом законодательстве европейских стран применяется термин "налоговый должник" - это лицо, которое независимо от того, налогоплательщик оно или нет, должно уплатить налог <586>. Д.В. Винницкий, рассматривая налоговое обязательство, предлагает сходное определение: налоговый должник - это лицо, обязанное в силу определенных экономических оснований и прямого указания налогового закона, произвести денежное предоставление в известном размере в пользу налогового кредитора (налоговых кредиторов). Можно выделить следующие виды налоговых должников: налогоплательщики, плательщики сбора; налоговые агенты; банки или иные кредитные организации, осуществляющие перечисление сумм налогов или сборов в бюджет; производные должники <587>. Ранее было приведено нормативное определение налога, данное в Положении о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г. (Abgabenordnung), и оно не указывает индивидуальность как значимый признак налога при перечислении его существенных признаков.

<586> Толстопятенко Т.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М., 2001. С. 171.

<587> Винницкий Д.В. Налоговое право: Учебник для бакалавров. М., 2013. С. 139.

Следует учитывать, что в вышеуказанном Определении КС РФ от 22 января 2004 г. N 41-О разъяснено следующее: положения п. п. 1 и 2 ст. 45 НК РФ в их взаимосвязи свидетельствуют о том, что в целях надлежащего исполнения обязанности по уплате налога налогоплательщик обязан самостоятельно, т.е. от своего имени и за счет своих собственных средств, уплатить соответствующую сумму налога в бюджет. При этом на факт признания обязанности налогоплательщика по уплате налога исполненной не влияет то, в какой форме - безналичной или наличной - происходит уплата денежных средств; важно, чтобы из представленных платежных документов можно было четко установить, что соответствующая сумма налога уплачена именно этим налогоплательщиком и именно за счет его собственных денежных средств. Иное толкование понятия "самостоятельное исполнение налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога" приводило бы к невозможности четко персонифицировать денежные средства, за счет которых производится уплата налога, и к недопустимому вмешательству третьих лиц в процесс уплаты налога налогоплательщиком, что не только препятствовало бы результативному налоговому контролю за исполнением каждым налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога, но и создавало бы выгодную ситуацию для уклонения недобросовестных налогоплательщиков от законной обязанности уплачивать налоги путем неотражения на своем банковском счете поступающих доходов.

Тем не менее представляется, что в современном варианте требование индивидуальности налога урегулировано и трактуется на практике излишне жестко. С одной стороны, основная цель введения данного требования очевидна - пресечь возможность перевода обязанности по уплате налога на неплатежеспособных лиц. С другой стороны, установление продуманного исключения из данного правила и установление нормы, в соответствии с которой некоторое лицо (например, с согласия налогового органа) могло бы уплатить налог за налогоплательщика (при условии, что налог считался бы уплаченным в момент фактического зачисления денежных средств на бюджетный счет), позволило бы снизить общий объем недоимки и явных злоупотреблений спровоцировать не должно. Это предложение необходимо реализовывать с учетом данной правовой позиции КС РФ; для исключения возможности уклонения от обязанности по уплате налога в том числе должны быть обеспечены: четкая персонификация денежных средств, поступивших в бюджет (в счет уплаты какого налога и за какого именно налогоплательщика); результативный налоговый контроль.

В этой связи показательна позиция, изложенная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 июня 2010 г. N 1997/10: при рассмотрении "налоговой схемы", направленной на уменьшение налоговых обязательств по ЕСН путем аутсорсинга суд счел, что страховые взносы, уплаченные организацией - аутсорсером, должны быть учтены при исчислении ЕСН, подлежащего уплате самим налогоплательщиком, поскольку в рассматриваемом случае объектом обложения ЕСН явились выплаты, произведенные налогоплательщиком через эту организацию.

Представляет интерес мнение М.Ю. Орлова: обязанность по уплате налогов является личной обязанностью, т.е. указанная обязанность неразрывно связана с личностью налогоплательщика. Конечно же, это не означает, что одно лицо не может уплатить налог за другое лицо, однако публичный субъект не вправе обязать одно лицо уплатить налог за другое лицо <588>. Впрочем, вышеприведенные примеры показывают, что не исключено и прямое обязывание в законе одного лица уплатить налог за другое лицо.

<588> Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учебное пособие. М., 2009. С. 140, 141.

Интересно то, что возможность переложения обязанности по уплате индивидуального платежа предусмотрена не только в налоговом законодательстве. Так, в силу ч. ч. 1, 2 ст. 32.2 КоАП РФ административный штраф должен быть уплачен лицом, привлеченным к административной ответственности. При отсутствии самостоятельного заработка у несовершеннолетнего административный штраф взыскивается с его родителей или иных законных представителей.

Не исключается уплата налога иным лицом и в практике ЕСПЧ. Значительный объем актов данного Суда предусматривает, что присуждается некоторая компенсация "а также любые налоги, начисляемые на указанную сумму" (в т.ч. Постановления ЕСПЧ от 19 февраля 2013 г. по делу "Ефимова против России", от 26 февраля 2015 г. по делу "Халиков против России" и др.). Иными словами, сумма, подлежащая выплате, на налог не уменьшается. Данный подход контрастирует с отечественной правовой традицией. В ч. 13 ст. 34 Федерального закона от 5 апреля 2013 г. N 44-ФЗ "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд" предусмотрено, что в случае, если контракт заключается с физическим лицом, за исключением индивидуального предпринимателя или иного занимающегося частной практикой лица, в контракт включается обязательное условие об уменьшении суммы, подлежащей уплате физическому лицу, на размер налоговых платежей, связанных с оплатой контракта.

Вышеприведенные положения о возможности уплаты налога за юридическое лицо физическим лицом, в результате действий которого организацией не были уплачены налоги (в особенности - прим. 2 к ст. 199 УК РФ), определенным образом соотносятся с так называемой доктриной "срывания корпоративной вуали" (упомянута, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 апреля 2012 г. N 16404/11). Данная зарубежная доктрина обычно сводится к тому, что в определенных случаях суд может игнорировать правовую конструкцию рассматриваемого юридического лица (лиц) и, например, исходить из того, что права и обязанности в действительности возникли у того физического (юридического) лица, которое фактически руководило рассматриваемым юридическим лицом. Следует отметить, что указанная доктрина не направлена исключительно на борьбу со злоупотреблениями: так, ЕСПЧ отождествляет права компании и права лиц, полностью ее контролирующих: он признает, что права этих лиц нарушаются при нарушении прав компании. Вследствие этого, по мнению ЕСПЧ, единственный акционер (участник) компании вправе защищать интересы этой компании <589>. Интересный подход продемонстрирован в Постановлении Президиума ВАС РФ от 26 марта 2013 г. N 14828/12: поведение участников гражданского оборота, направленное на создание видимости законного завладения общим имуществом многоквартирного жилого дома, свидетельствует о том, что в настоящем деле учреждение офшорной компании и регистрация за ней права собственности на спорные помещения представляет собой использование юридического лица для целей злоупотребления правом, то есть находится в противоречии с действительным назначением конструкции юридического лица. Такие интересы судебной защите не подлежат.

<589> Афанасьев Д.В. Подача жалобы в Европейский суд по правам человека. М., 2012. Разд. I, § II.
URL: <http://www.consultant.ru/>.

С точки зрения Д.М. Щекина, в российском налоговом праве доктрина "срывания корпоративной вуали" уже активно применяется (хотя и не всегда обозначается таким образом). В качестве примера им приведено Постановление Президиума ВАС РФ от 25 февраля 2009 г. N 12418/08: заработная плата, выплаченная супермаркетом работникам через дочерние компании, применяющие УСН, была признана заработной платой, выданной самим супермаркетом, которому в результате и начислили налоги с фонда заработной платы <590>.

<590> Щекин Д.М. Налоговое право не только в нашей стране, но и во всем мире постепенно деформализуется // Закон. 2013. N 10. С. 21.

Также представляет интерес проблема, связанная с индивидуальностью налога, до настоящего времени окончательно не разрешенная в правовой теории и на практике. В силу п. 2 ст. 34 Семейного кодекса РФ к имуществу, нажитому супругами во время брака (общему имуществу супругов), относятся доходы каждого из супругов от трудовой деятельности, предпринимательской деятельности и результатов интеллектуальной деятельности.

Позиция общего характера приведена в Определении КС РФ от 2 ноября 2006 г. N 444-О: при этом НК РФ не рассматривает семью в целом как субъект налоговых правоотношений и не предполагает

зыскание с супружеских пар налогов в большем размере, чем это имело бы место, если бы пара не состояла в зарегистрированном браке, а равно не устанавливает специальное значение понятия "совместная собственность супругов" и не предусматривает какие-либо особенности или изъятия из правового регулирования режима общей собственности супругов в целях налогообложения имущества, находящегося в их общей собственности.

Однако нормативное регулирование налоговых обязательств супругов в НК РФ достаточно фрагментарно. В качестве редкого исключения можно назвать п. 5 ст. 208 НК РФ: в целях исчисления НДФЛ доходами не признаются доходы от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ, за исключением доходов, полученных указанными физическими лицами в результате заключения между этими лицами договоров гражданско-правового характера или трудовых соглашений. При этом, поскольку имущество, приобретенное одним из супругов в браке, по общему правилу является их совместной собственностью, требование индивидуальности налога (п. 1 ст. 8 НК РФ) и недостаточное урегулирование налоговых обязательств лиц, состоящих в браке, порождает ряд неоднозначных вопросов.

В качестве примера соответствующей проблемы можно привести следующее. Например, индивидуальный предприниматель, состоящий в браке и реализующий товары, вообще говоря, должен исполнять только те налоговые обязательства, которые соответствуют передаче относящейся к нему части права собственности на данные товары. Супруга индивидуального предпринимателя, сама не являющаяся индивидуальным предпринимателем, в данной ситуации лишается своей части права собственности на товары, но реализации товара в силу соответствующего нормативного определения (п. 1 ст. 39 НК РФ) не осуществляет, и не может нести обязанности по уплате налогов, которые уплачивают только индивидуальные предприниматели (НДС, акциз и т.д.). Попытка жесткого разграничения доходов (расходов) супругов - индивидуальных предпринимателей произведена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 2 июля 2013 г. N 1231/13. Суды исходили из того, что в рассматриваемых правоотношениях супруги выступают в качестве самостоятельных хозяйствующих субъектов.

По всей видимости, изложенное свидетельствует о необходимости изменений в семейном законодательстве в части концепции общего имущества супругов, для случаев, когда один из супругов осуществляет предпринимательскую деятельность, либо этим занимаются оба супруга.

Зарубежное нормативное регулирование по взаимосвязанной проблеме описывает С.Л. Будылин. По сведениям, приведенным данным автором, в Англии, например, нет специального режима для семейного имущества. Каждый из супругов в принципе имеет свое имущество и свои долги и в случае чего банкротится самостоятельно (закон не предусматривает совместного банкротства супругов). Имущество, впрочем, может при соответствующем оформлении находиться и в общей собственности (нераздельной либо доленой) (**joint tenancy, tenancy in common**). В этом случае при банкротстве доля супруга-банкрота выделяется. Долги тоже могут быть общими, если супруги являются созаемщиками. В этом случае каждый супруг отвечает за всю сумму долга. Если один обанкротился, обязательства второго остаются в неприкосновенности <591>.

<591> Будылин С.Л. Муж и жена - одна сатана? Банкротство гражданина и семейные активы. URL: http://zakon.ru/Blogs/OneBlog/16082?entryName=muzh_i_zhena_%E2%80%93_odna_satana_bankrotstvo_grazhdanina_i_semejnye_aktivy.

В итоге, несмотря на постулирование индивидуальности налога в п. 1 ст. 8 НК РФ и в актах КС РФ, есть основания полагать, что данный подход требует определенной коррекции.

Налог устанавливается публично-правовым образованием в фискальных целях, но не исключена цель косвенного регулирования правомерной деятельности частных субъектов. Определенные платежи обладают некоторыми признаками налогов. Так, алименты и штрафы являются обязательными и индивидуально безвозмездными платежами. Можно обнаружить сходные правила в п. 9 ст. 226 НК РФ (уплата НДФЛ за счет средств налоговых агентов не допускается), в п. 1 ст. 116 СК РФ (алименты не могут быть зачтены другими встречными требованиями) и ст. 383 ГК РФ (переход к другому лицу прав, неразрывно связанных с личностью кредитора, в частности требований об алиментах, не допускается). Но только налоги, имея те же признаки, как правило, уплачиваются в целях финансового обеспечения деятельности публично-правовых образований (фискальная цель). Слово "фискальный" происходит от латинского **fisc (fiscus)** - казна государства, правительства или короля <592>. Кроме того, имели место и такие значения: **fiscalis** - относящийся к фиску, казенный; **fiscalia** - государственные подати <593>.

<592> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 165.

<593> Дыдынский Ф.М. Латинско-русский словарь к источникам римского права. Варшава: типография К. Ковалевского, 1896 // СПС "Гарант".

Обычно не предполагается, что определенная сумма налога (как, впрочем, и любого иного поступления в бюджет) направляется на заранее известные цели. В силу ст. 35 БК РФ принцип общего (совокупного) покрытия расходов бюджетов означает, что расходы бюджета не могут быть увязаны с определенными доходами бюджета и источниками финансирования дефицита бюджета, если иное не предусмотрено законом (решением) о бюджете. В Особом мнении судьи А.Л. Кононова к Постановлению КС РФ от 30 января 2001 г. N 2-П отмечается, что заявленные в тексте Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (утратил силу) специальные цели введения налога с продаж, а именно направление платежей на социальные нужды малообеспеченных групп населения, являются заведомо декларативными и невыполнимыми, поскольку при этом не предусматриваются соответствующие целевые фонды, суммы платежей поступают в общие бюджеты регионов и в дальнейшем контроль за их целевым расходованием представляется невозможным.

Иногда налоги применяются и для косвенного регулирования правомерной деятельности частных субъектов (см. определение из Положения о налогах и обязательных платежах ФРГ (Abgabenordnung) - получение дохода может быть побочной целью). По мнению Р. Буссе, в Германии не противоречит Конституции установление налогов с целью управления определенным поведением налогоплательщика <594>. Например, некоторые исследователи относят таможенные пошлины к налогам. Данный вид платежей может вводиться не столько в фискальных целях, сколько в целях обеспечения экономической безопасности страны путем установления больших либо меньших финансовых обременений при экспорте (импорте) товаров. В то же время, как это специально отметил в своем вышеприведенном определении налога С.Г. Пепеляев, налоги никогда не могут носить характера наказания, поскольку они являются следствием только правомерной экономической деятельности и не вводятся в целях предупреждения неправомерного поведения. Виды деятельности, которые государство желает косвенно ограничить, вводя повышенное налогообложение, остаются при этом законными (например, разрешенная деятельность игорных заведений, производство алкоголя и др.). Впрочем, граница между прямым запретом и высоким налогообложением при формальном отсутствии запрета достаточно условна. Так, Е.В. Кудряшова, рассуждая о современных тенденциях в акцизном обложении табака и табачной продукции, отмечает, что при завышенной ставке акциз становится "самоликвидирующимся" налогом, так как собирать его будет не с чего, а табачный рынок потенциально может стать "черным рынком" <595>.

<594> Буссе Р. Парафискальные платежи в Германии // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2010 г. М., 2012. С. 186.

<595> Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного налогообложения. М., 2015. С. 19.

Можно отметить, что в силу п. 1 ст. 1062 ГК РФ требования граждан и юридических лиц, связанные с организацией игр и пари или с участием в них, по общему правилу не подлежат судебной защите. При этом полученный физическим лицом от участия в играх (пари) доход государство облагает налогом по повышенной ставке. В соответствии с п. 4 ст. 210, п. 2 ст. 224, п. 28 ст. 217 НК РФ налоговая ставка по НДФЛ в отношении выигрышей, превышающих 4 тыс. руб., устанавливается в размере 35%, а сам налог исчисляется без учета произведенных затрат (вычетов). Кроме того, в Определении КС РФ от 5 июля 2001 г. N 162-О подтверждена конституционность норм НК РФ, предполагающих обложение НДФЛ выигрышей в "чистом" виде, без учета каких-либо расходов (то есть, если потратить в казино 100 тыс. руб. и выиграть 10 тыс. руб., то для целей НДФЛ будет не убыток, а облагаемый доход).

Применительно к особенностям налогообложения игорного бизнеса в Определении КС РФ от 2 апреля 2009 г. N 478-О-О отмечается, что учитывая особый характер данного вида предпринимательской деятельности, которая может оказывать серьезное негативное влияние на сферу нравственности, на здоровье, права и законные интересы других лиц, федеральный законодатель вправе осуществить правовое регулирование, вводящее соответствующие ограничения, в том числе направленное на закрепление особого механизма уплаты налогов с данного вида деятельности, на сужение субъектного состава участников - организаторов азартных игр, на установление иных ограничений для лиц, занимающихся данным видом деятельности, а также на ограничение места размещения игорных заведений.

Таким образом, законодатель и высший судебный орган как прямо, так и косвенно формулируют "условно-отрицательное" отношение к доходам в виде выигрышей, то есть не запрещают получать их, не предусматривают осуждение и соответствующее наказание, но различными способами делают их менее привлекательными.

Однозначно усмотреть регулируемую цель в некотором российском налоге не всегда возможно. Даже если она присутствует, то, как правило, законодатель ее не указывает (в лучшем случае ее можно обнаружить в опубликованных пояснительных записках к законопроектам и в переписке, сопровождающей движение законопроекта). В связи с этим представляют интерес сведения, приведенные Ш. Рекцигелем: Конституционный суд ФРГ исходит из того, что цели стимулирования и регулирования лишь тогда оправдывают установление налогового бремени, когда они сформулированы законодательно <596>. Р.А. Познер ссылается на практику Верховного суда США: он должен признавать недействительной на основании принципа равной защиты законом любую законодательную норму, в которой метод достижения декларируемой цели не согласуется в достаточной степени с этой целью <597>.

<596> Рекцигель Ш. Применение Конституционным судом ФРГ принципов налогообложения // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. С. 221 - 222.
<597> Познер Р.А. Экономический анализ права. М., 2004. Т. 2. С. 838.

Обязательность. Обязанность по уплате налога, как и большинство юридических обязанностей, обеспечена государственным принуждением. Неисполненная в срок обязанность по уплате налога может быть исполнена принудительно путем обращения взыскания на имущество налогоплательщика. Но ее возникновение зависит только от правомерной экономической деятельности самого налогоплательщика и норм права, установленных государством. Обязанность по уплате налога не может ни возникнуть, ни прекратиться в силу добровольно заключенного договора с государством. Также обязанность по уплате налога не может возникнуть, но в очень редких, специально указанных случаях может прекратиться в силу принятия органом власти индивидуального акта (например, списание безнадежных долгов по налогам - ст. 59 НК РФ).

Если в гражданских отношениях их субъекты относительно свободны в совершении сделок и могут по своей воле и в своем интересе избрать модель взаимоотношений с иными субъектами, то налоговые правоотношения, как правило, являющиеся следствием реализации гражданских, обычно такой свободы не предоставляют. Выбрав гражданско-правовую модель своей будущей деятельности, частный субъект, имея возможность ознакомиться с требованиями налогового законодательства, тем самым однозначно определяется и с налогово-правовыми последствиями этой деятельности.

Впрочем, иногда могут иметь место и исключения. Так, с 1 марта по 31 декабря 2007 г. действовал упрощенный порядок легализации физическими лицами сокрытых до 1 января 2006 года доходов путем уплаты 13% декларационного платежа на основании Федерального закона от 30 декабря 2006 г. N 269-ФЗ, вследствие чего прекращались неисполненные обязанности по уплате налогов с ранее полученных доходов, в том числе НДФЛ и ЕСН, а также обязанности по представлению деклараций по данным налогам.

Другой пример: исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 24 сентября 2013 г. N 3365/13, п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. N 33, при определенных условиях налогоплательщик может использовать освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС по ст. 145 НК РФ по уже прошедшему периоду времени.

Уплата в денежной (имущественной) форме. Современное государство всегда возлагает на лиц, попадающих под его юрисдикцию, значительный объем обязанностей (уплата налогов, служба в армии по призыву, передача государственным органам определенной информации, оказание помощи терпящим бедствие и др.). Но далеко не все обязанности можно охарактеризовать как налоги. Известный русский финансист И.И. Янжул считал, что под именем налогов должно разуметь односторонние экономические пожертвования, потому что существуют личные пожертвования, службой, трудом, например в форме воинской повинности, не имеющей почти ничего общего с налогами <598>. Соответственно, налоги всегда носят экономический характер и представляют собой передачу части имущества в собственность государства (публично-правового образования).

<598> Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. Золотые страницы финансового права России. М., 2002. Т. 3. С. 240.

В настоящее время налоги в соответствии со статьей 8 НК РФ должны уплачиваться только денежными средствами, поскольку это сейчас удобнее для государства. Как справедливо полагает С.В. Запольский, в конечном счете деньги есть платежное средство, "обслуживающее" одновременно и согласованно три вида экономических отношений: 1) сделки между юридическими и физическими лицами в любом их сочетании; 2) фискальные отношения между упомянутыми субъектами и государством (в лице его органов); 3) государственные (публичные) расходы - отчуждение денежных средств в собственность, владение, распоряжение юридических, физических лиц, публичных территориальных образований,

включая иностранные государства <599>.

<599> Запольский С.В. О существе правового регулирования денежного обращения (тезисы выступлений) // Тезисы основных докладов Международной научно-практической конференции "Денежное обращение и право" 26 апреля 2013 г. С. 13.

Представляет интерес и позиция А.В. Демина о том, что максимально интегрированная концепция налогообложения, охватывающая все известные нам эпохи, может быть представлена так: отчуждение публичной властью в свою пользу принадлежащего частным лицам труда или имущества с целью их дальнейшего перераспределения <600>. Сходным образом был сформулирован п. 71 Свода основных государственных законов Российской империи: российские подданные обязаны платить установленные законом налоги и пошлины, а также отбывать повинности согласно постановлениям закона <601>.

<600> Демин А.В. Нормы налогового права. Красноярск, 2010. С. 37.

<601> Свод законов Российской империи. Свод основных государственных законов. СПб., 1906. Т. 1. С. 6 // СПС "КонсультантПлюс".

Соответственно, в качестве налогов (в широком смысле) иногда могут рассматриваться и личные неимущественные обязанности. Так, циркулярным Постановлением ВЦИК, СНК РСФСР от 14 июля 1921 г. "О гужевой повинности" была урегулирована соответствующая повинность. В Декрете СНК РСФСР от 22 ноября 1921 г. "Об осуществлении периодических трудгужевых повинностей на началах трудгужевого налога" установлено, что размер обложения трудгужналогом по всей территории РСФСР должен составлять 4 трудодня в году. Примечателен Декрет Президента Республики Беларусь от 2 апреля 2015 г. N 2 "О предупреждении социального иждивенчества" <602>, которым установлен фактически подушный налог (обозначен как сбор на финансирование государственных расходов) и возможность его "отработки" через принудительные общественные работы.

<602> URL: <http://president.gov.by/uploads/documents/3decree.pdf>.

С учетом денежного характера современных налогов и известных свойств денег представляется неоднозначной правовая позиция, изложенная в ряде актов КС РФ (в том числе Постановления от 17 декабря 1996 г. N 20-П и от 14 июля 2005 г. N 9-П, Определения от 27 декабря 2005 г. N 503-О и от 7 ноября 2008 г. N 1049-О-О): налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну. Неоднозначность данной правовой позиции состоит в том, что упомянутую часть имущества затруднительно идентифицировать (с целью определить, чем именно нельзя распоряжаться). Кроме того, в силу п. 1 ст. 8 НК РФ налог подлежит уплате в виде денежных средств, которых, вообще говоря, у налогоплательщика может и не быть в наличии, особенно если законодатель презюмирует способность к уплате конкретного налога (например - поимущественного). Однако данные судебные акты можно истолковать и так: по результатам экономической деятельности налогоплательщика публично-правовое образование в силу закона становится в определенной степени собственником имущества налогоплательщика и имеет право на получение своей "доли" не позднее определенного срока в виде денежных средств.

Обязанность по уплате налога может быть возложена только на лиц, обладающих гражданской правоспособностью (за исключением публично-правовых образований). Налоги могут уплачиваться только из денежных средств, принадлежащих плательщику на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления и являются результатом его самостоятельной экономической деятельности. При этом публично-правовые образования обладают гражданской правоспособностью (гл. 5 ГК РФ), но сами не могут выступать в качестве налогоплательщиков. Впрочем, с той же точки зрения невозможно применить к публично-правовому образованию штраф (как и иной вид наказания). Например, в силу ч. 1 ст. 2.1 КоАП РФ ответственность за административные правонарушения устанавливается только в отношении физических или юридических лиц, но не публично-правовых образований. Таким образом, через применение штрафных санкций к правонарушителям публично-правовые образования стремятся скорректировать поведение подвластных субъектов, исходя из идей об общей и частной превенции правонарушений, но свое собственное поведение публично-правовые образования так не корректируют (теоретически, в демократических странах оно корректируется в т.ч. через институт выборов).

Все перечисленные признаки есть только у налогов. Если некоторый платеж имеет все признаки, соответствующие признакам налога, он является налогом вне зависимости от названия. В Определении

КС РФ от 10 декабря 2002 г. N 283-О постулируется, что любой платеж независимо от данного ему названия должен оцениваться по существу, с учетом характеристик налога и сбора, предусмотренных законом. В Определении ВС РФ от 3 ноября 2004 г. N 5-Г04-87 в качестве незаконно введенного исполнительной властью налога была расценена региональная плата за перевод жилого помещения (дома) в нежилой фонд; в Определении ВС РФ от 29 сентября 2003 г. N 32-Г03-14 - региональные ежемесячные перечисления энергоснабжающих организаций. В Определении ВС РФ от 8 августа 2003 г. N 53Г03-21 разъяснено, что сбор на нужды образовательных учреждений, введенный в субъекте Российской Федерации на основании Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", в действительности является налогом.

Подчеркнем, что указанные выше признаки налога фактически выделены с точки зрения налогоплательщика. Если для государства налоги - основные денежные публично-правовые доходы, права на их получение, то для налогоплательщика - расходы, установленные законом последствия правомерной экономической деятельности, заключающиеся в обязанности по передаче части имущества в виде денежных средств государству.

Соответственно, если некоторый платеж не соответствует какому-либо из вышеуказанных признаков, он и не является налогом, вне зависимости от названия. В Определении КС РФ от 8 июня 2004 г. N 224-О была рассмотрена правовая природа платежа, установленного в Законе РФ от 12 декабря 1991 г. N 2023-1 "О налоге на операции с ценными бумагами" (в настоящее время утратил силу). Суд заключил, что указанный платеж является сбором, а не налогом, поскольку он взимается за совершение юридически значимых действий (то есть является возмездным).

В настоящее время действует гл. 33 НК РФ, установившая местный торговый сбор, допустимый к введению в Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе с 1 июля 2015 г. Актов высших судебных органов по вопросу квалификации данного платежа пока нет, но с точки зрения специалистов он является налогом <603>, несмотря на название.

<603> Брызгалин А.В., Федорова О.С. Основные изменения в Налоговый кодекс в 2015 году // Налоги и финансовое право. 2015. N 1. С. 106; Бланкенагель А. К вопросу о конституционности торгового сбора // Налоговед. 2015. N 8. С. 17.

Нормативное определение налога в статье 8 НК РФ не предусматривает обязательного перехода права собственности на денежные средства к государству (муниципальному образованию). Так, государственное учреждение субъекта РФ, владеющее соответствующим имуществом на праве оперативного управления и не осуществляющее предпринимательской деятельности, может нести обязанность по уплате определенного налога в региональный бюджет (например, транспортного налога в связи с владением зарегистрированными транспортными средствами). Формально смены собственника денежных средств не происходит. Но это обстоятельство не изменяет сути такого платежа, как налог. Собственность отчуждается от частного субъекта к публично-правовому образованию, хотя собственник - публично-правовое образование может и не измениться. Поэтому налог не столько ограничение права собственности, сколько ограничение некоторых вещных прав (собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления).

Интересную точку зрения высказывает Н.М. Казанцев. По его мнению, суть налогообложения состоит в том, что в каждом доходе и имуществе любого лица по закону имеется доля собственности государства. Это отчуждение собственности государством в форме налога производится в обмен на компенсацию признания и защиты государством права граждан, иных лиц быть субъектами права как такового, а также их объективного права собственности в целом и их права быть субъектами субъективного права владения конкретным имуществом и иным достоянием <604>. Данный подход уточняет Р.А. Гаврилюк: с позиций эгалитарной парадигмы налогового права сущность налогообложения состоит в том, что в каждом доходе или имуществе частного лица по закону имеется соответствующая часть публичного дохода или имущества <605>. Р.А. Познер отмечает, что налог на недвижимость делает государство в сущности сособственником "моей" собственности <606>.

<604> Казанцев Н.М. Смысл понятия налогового права в решениях Конституционного Суда РФ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2004 г. С. 72.

<605> Гаврилюк Р.А. Основной вопрос науки налогового права // Современная теория финансового права: Сборник материалов междунар. научно-практ. конф. 19-20 марта 2010 г. CD-диск.

<606> Познер Р.А. Экономический анализ права. М., 2004. Т. 2. С. 650.

При этом очевидно, что налогами облагаются не только доходы (имущество), а также не каждый вид дохода (имущества); налоги уплачиваются без всякой встречной компенсации конкретному плательщику,

а признание и защита прав должны производиться государством вне связи с уплаченными суммами налогов. Кроме того, налогами обременяется все имущество налогоплательщика, на которое потенциально может быть обращено взыскание, а не только то имущество, которое является объектом налогообложения. Тем не менее на основании данных точек зрения можно утверждать, что одно из важнейших проявлений налога состоит в том, что в установленных законом случаях в имуществе либо в экономически значимых результатах деятельности частных субъектов в силу закона образуется доля государства (муниципального образования).

Одно из значений термина "функция" (от лат. **functio** - исполнение, осуществление) - внешнее проявление свойств какого-либо объекта в данной системе отношений <607>. Н.П. Кучерявенко полагает, что функции налогов подчеркивают нацеленность и ориентацию налогового регулирования <608>. По мнению Е.В. Порохова, функции любой экономической категории определяются ее главным предназначением (целью), а также задачами, которые ставятся перед ней в зависимости от конкретной исторической ситуации <609>.

<607> Российский энциклопедический словарь: В 2-х кн. / Под ред. А.М. Прохорова. М., 2001. Кн. 2. С. 1704.

<608> Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Харьков, 2004. Т. III: Учение о налоге. С. 104.

<609> Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебное пособие. Алматы, 2001. С. 53.

Несколько упрощенно определить функции налогов можно, ответив на вопрос: зачем государством вводятся налоги? Фактически ответ на данный вопрос уже был дан ранее, в рамках рассмотрения признаков налога (а именно - цели их введения). Соответственно, налоги имеют две основных функции - **фискальную** (финансовое обеспечение деятельности публично-правовых образований) и **регулирующую** (повышение или снижение экономической привлекательности какой-либо правомерной деятельности). В подавляющем большинстве ситуаций фискальная функция является основной.

Подробнее рассматривая регулируемую функцию, следует отметить, что нормы закона о налоге не предписывают осуществление определенной правомерной экономической деятельности, но могут устанавливать ее правовые последствия в виде передачи части имущества (денежных средств) публично-правовому образованию. Имея информацию о налоговых последствиях различных видов деятельности, налогоплательщик может избрать тот или иной вариант. Иными словами, норма закона о налоге может стимулировать к некоторому поведению, но не обязывать к нему (либо снижать интерес к некоторому поведению, но не запрещать его).

В Определениях КС РФ от 4 июня 2007 г. N 320-О-П и N 366-О-П отмечено, что налоговое законодательство не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности. В то же время для определенных категорий налогоплательщиков или видов деятельности может быть введено более или менее обременительное налогообложение. Как следует из Определения КС РФ от 2 ноября 2011 г. N 1478-О-О, налоговое регулирование призвано обеспечивать разумное соотношение между фискальными и иными конституционно значимыми целями государства, и, соответственно, оно может использоваться федеральным законодателем для решения социально значимых задач. В Постановлении КС РФ от 23 мая 2013 г. N 11-П разъяснено, что конституционное предназначение налогов и сборов прежде всего состоит в создании финансовой основы осуществления конституционных функций государственной власти. Это, однако, не означает, что при их установлении должны преследоваться исключительно фискальные цели, - федеральный законодатель в рамках предоставленной ему дискреции вправе использовать налоговое регулирование в качестве инструмента влияния на порядок и условия осуществления предпринимательской деятельности, в том числе для уменьшения экономических стимулов в отношении оборота отдельных видов товаров, работ и услуг в целях защиты нравственности, жизни, здоровья, прав и законных интересов других лиц и иных охраняемых Конституцией Российской Федерации ценностей.

Кроме того, в Определении КС РФ от 1 марта 2011 г. N 271-О-О сделан вывод, что налогоплательщик самостоятельно решает, когда и каким образом ему выгоднее распорядиться принадлежащим ему имуществом с учетом в том числе налоговых последствий своих действий. КС РФ в Постановлении от 27 мая 2003 г. N 9-П разъяснил, что недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно - оптимального вида платежа. В Определении КС РФ от 18 сентября 2014 г. N 1822-О разъяснено, что положения ст. 40 НК РФ предоставляют налоговым органам право проверять правильность применения цен лишь в качестве принудительной меры, позволяющей обеспечивать полноту и своевременность взимания налогов с

обязанных лиц в случае выявления существенного занижения или завышения налогоплательщиком цены на товар, приводящих к уменьшению уплачиваемых в бюджет налогов, и не предполагают его полномочия по регулированию цен и установлению их по сделке вопреки решению договаривающихся сторон. Иное нарушало бы свободу договора в той части, в какой она позволяет сторонам самостоятельно согласовать цену сделки, и допускало бы возможность отступления налоговых органов от полномочий, предусмотренных законом.

В пункте 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 отмечается, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

В определенной степени регулирующая функция налогов также проявляется в том, что любой налог в силу п. 1 ст. 8 НК РФ должен уплачиваться только денежными средствами. Соответственно, для уплаты налога налогоплательщик должен по меньшей мере располагать денежными средствами (принадлежащими ему на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления). При этом по ряду налогов с реальных результатов деятельности денежные средства для уплаты налога у налогоплательщика должны иметь место исходя из сути самого налога (например, при получении дохода в денежной форме и его обложении налогом на доходы). В то же время по другим налогам, в которых способность к уплате налога презюмируется (по поимущественным налогам; по подоходным налогам в случае получения дохода в натуральной форме и т.д.), наличие денежных средств для уплаты налога у налогоплательщика также презюмируется. Указанное обстоятельство стимулирует налогоплательщика к ведению правомерной деятельности, в результате которой у него появляются денежные средства (получению дохода в денежной форме, возмездной реализации товаров (работ, услуг) с оплатой денежными средствами и др.).

В Определении КС РФ от 17 июля 2012 г. N 1282-О отмечается, что налогоплательщик в любом случае самостоятельно осуществляет выбор направления своей предпринимательской деятельности, заключая различные гражданско-правовые договоры со своими контрагентами - физическими и юридическими лицами (розничная купля-продажа, поставка и другие), и, следовательно, исполняет свои налоговые обязанности в рамках той или иной системы налогообложения, применимой к выбранному виду деятельности. В рамках конкретной системы налогообложения налогоплательщик имеет равные права и обязанности с иными лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность и выполняющими установленные НК РФ требования для соответствующей категории налогоплательщиков.

Соответственно, регулирующее воздействие налогов является **косвенным** (опосредованным). Как полагает Е.В. Порохов, в понятии экономической регулирующей функции налога объединяются все направления, по которым с помощью налогов осуществляется косвенное регулирование происходящих в государстве экономических процессов. Социальная регулирующая функция объединяет в своем понятии все направления, по которым с помощью налогов осуществляется косвенное регулирование происходящих в обществе социальных процессов <610>.

<610> Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебное пособие. Алматы, 2001. С. 57, 58.

В Постановлении КС РФ от 23 декабря 2009 г. N 20-П признается, что положение ст. 165 НК РФ косвенно регламентирует в рамках императивных требований налогового законодательства сами отношения, явившиеся основанием для зачисления выручки на счет налогоплательщика. Исходя из Определения КС РФ от 4 июня 2013 г. N 873-О, субъекты экономической деятельности выбирают формы ее осуществления по своему свободному усмотрению, с учетом не только гражданско-правового регулирования, но и налогового регулирования, которое хотя и не может в принципиальном плане предопределять выбор той или иной формы хозяйствования и тем самым по сути дискриминировать остальные формы, вместе с тем может влечь возникновение налоговых преимуществ определенных форм экономической деятельности в определенных условиях и для определенной категории субъектов.

Косвенные методы регулирования экономики также применяются, например, при предложении государством целевых льготных кредитов для организации определенных видов бизнеса либо при введении усложненных (более обременительных) правил лицензирования некоторых видов деятельности. Лицо, деятельность которого государство стремится урегулировать косвенным способом, самостоятельно определяет направления своей законной деятельности, притом что некоторые из них государство делает более или менее привлекательными. Р. Меллингхофф полагает, что предложениями в области финансов государство может побуждать граждан к определенному поведению: затруднить занятие конкретной деятельностью путем взимания соответствующих сборов либо субсидированием поддерживать определенные экономические сферы <611>. Как отмечает Ф. Люшер, налоговая система может быть организована для достижения цели, представляющей общественный интерес, с тем чтобы стимулировать

некоторые виды деятельности (экономической, социальной, культурной), которую государственные органы считают необходимой для развития общества <612>. Исходя из позиции А.В. Фокина, в настоящее время место размещения капитала может быть продиктовано не причинами, связанными с наиболее эффективным ведением предпринимательской деятельности, а причинами исключительно налогового характера <613>.

<611> Меллингхофф Р. Конституционные аспекты налогового права в Германии // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. М., 2007. С. 39.

<612> Люшер Ф. Конституционная защита прав и свобод личности. М., 1993. С. 223.

<613> Фокин А.В. Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти): американский опыт. М., 2009. С. 2.

Е.В. Порохов полагает, что воля налогоплательщика направлена на совершение им действий, объявленных в качестве объектов налогообложения, но косвенно - на возникновение налоговых последствий таких действий. Налогоплательщик сознает наступление налоговых последствий своих действий с предметами налогообложения и сознательно допускает их либо относится к ним безразлично <614>.

<614> Порохов Е.В. Налоговая обязанность. Налоговая правосубъектность // Очерки налогово-правовой науки современности. Москва - Харьков, 2013. С. 270.

В этом плане, разумеется, нельзя не учитывать, что государство, объявляя некоторую деятельность правонарушением (преступлением) и устанавливая соответствующие процедуры привлечения к ответственности и санкции (в т.ч. штрафы), в некотором смысле также стремится сделать эту деятельность невыгодной (и даже крайне невыгодной). В экономическом аспекте модель уголовного поведения может быть очень простой: некто совершает преступление, потому что ожидаемые выгоды от преступления для него превышают ожидаемые издержки <615>. С этой точки зрения можно утверждать, что государство, облагая определенную деятельность повышенными налогами, но не объявляя ее правонарушением (преступлением), регулирует эту деятельность более "мягким" способом. Во всяком случае, привлечение к штрафной ответственности всегда предполагает относительно публичное вынесение индивидуального (правоприменительного) акта, в том числе приговора (решения), которым ранее осуществленная незаконная деятельность осуждается от имени государства. При повышенном налогообложении таких процедур нет, обязанность возникает и может реализовываться без участия государства.

<615> Познер Р.А. Экономический анализ права. М., 2004. Т. 1. С. 302.

Следует отметить позицию А.В. Малько относительно того, что возможно условно разграничить правовое регулирование и правовое воздействие. Правовое регулирование связано с установлением конкретных прав и обязанностей субъектов, с прямыми предписаниями о должном и возможном. Предмет правового регулирования несколько уже предмета правового воздействия. В последний входят и такие экономические, политические, социальные отношения, которые правом не регулируются, но на которые оно так или иначе распространяет свое влияние <616>. С этой точки зрения регулирующая функция налогов, строго говоря, соответствует именно правовому воздействию, а не правовому регулированию.

<616> Малько А.В. Стимулы и ограничения в праве. М., 2003. С. 27.

По мнению А.А. Соколова, налог может служить орудием для достижения различных экономических и социально-политических целей, однако не следует забывать, что это орудие, во-первых, не единственное, во-вторых, не наиболее совершенное и, в-третьих, ограниченное по силе своего действия <617>. В качестве примера можно привести некоторую заведомо убыточную деятельность - попытки сделать ее привлекательной только через налоговые льготы, очевидно, неэффективны. В частности, если для осуществления некоторой предпринимательской деятельности необходимо нести значительные временные издержки, а также расходы (в том числе выплачивать и так называемую "административную ренту" <618>), в совокупности обесценивающие предполагаемый экономический результат, то степень интереса к этой деятельности может и не определяться ее налогообложением. В частности, относительно низкая стандартная ставка НДФЛ, установленная в России - 13%, как показывает практика, сама по себе не стимулирует граждан нашей страны осуществлять приносящую доходы деятельность и не привлекает зарубежных инвесторов в нашу экономику. Соответственно, неизбежен вывод - в России имеют место

иные (как налоговые, так и неналоговые) причины, препятствующие эффективному ведению бизнеса.

<617> Соколов А.А. Теория налогов. М., 2003. С. 253.

<618> Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права. М., 2007. С. 115.

Другой пример неэффективных попыток налогового регулирования приводит А.А. Якушев: на самом высоком уровне декларируется поддержка инновационной деятельности, деятельности в области энергосбережения и т.п. Соответствующие изменения были внесены и в налоговое законодательство. Как правило, изменения заключаются в предоставлении налоговых льгот и освобождений налогоплательщикам, осуществляющим деятельность в вышеназванных областях экономики. Однако налогоплательщики, которые могут воспользоваться данными льготами, либо вообще отсутствуют, либо их число очень мало, а налоговая база у них незначительна <619>. Таким образом, введение налоговых льгот по данной категории налогоплательщиков оказалось фактически бесполезным, поскольку реальная поддержка таких видов деятельности в российских условиях должна производиться иными методами.

<619> Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация / Под ред. М.В. Карасевой. М., 2012. С. 149.

А.В. Брызгалиным высказывается даже такое радикальное мнение, что налоговые льготы сами по себе ничего не решают и сами по себе ничего "поднять" в экономике не могут. Не надо переоценивать налоги. Налогами очень хорошо можно что-либо задуть, но выстроить отрасль или направление - нельзя <620>.

<620> Из блога А.В. Брызгалина "О налогах и о жизни" // Налоги и финансовое право. 2011. N 11.

В советские времена в основном применялись прямые (иногда обозначаемые как административно-командные) методы регулирования экономики, хотя не исключались и косвенные методы. И.А. Цинделиани приводит сведения о том, что советский период развития налогового законодательства, особенно в период НЭПа, показал, что только грамотное использование налоговых инструментов может значительно изменить экономическую систему государства. С 1929 года налоговая политика страны была нацелена на решение задач коллективизации деревни, ликвидации кулачества <621>. В.М. Пушкарева пришла к сходному выводу: в СССР "искусство налоговой политики" носило столь выраженный классовый характер, что были уничтожены стимулы для развития частного промышленного и сельскохозяйственного производства, частной торговли <622>. Представляют интерес сведения о том, как именно расправились с НЭПом посредством налогообложения - путем поднятия ставки налога с кооператоров до 80% <623>.

<621> Цинделиани И.А., Кирилина В.Е., Костикова Е.Г., Мамилова Е.Г., Шарандина Н.Л. Налоговое право России: Учебник. М., 2008. С. 39, 29.

<622> Пушкарева В.М. Налоговая система Союза ССР (1921 - 1930). М., 2011. С. 146.

<623> Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. СПб., 2002. С. 180.

Среди недавних исторических примеров действия регулирующей функции налога - установление с 1992 года в ст. 10 Закона РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций" (в настоящее время утратила силу) налогообложения доходов видеосалонов по ставке 70% (наряду с доходами казино, от игровых автоматов с денежным выигрышем). Одной из основных причин последующего прекращения деятельности видеосалонов, изначально массово открывавшихся в стране в постперестроечный период, стало, по мнению ряда специалистов, именно повышенное налогообложение <624>. Следует отметить, что в данном случае государство, по всей видимости, не собиралось ликвидировать этот вид предпринимательской деятельности через налогообложение (поскольку нет сведений о подобных целях введения нового регулирования), а "всего лишь" ошибочно сочло его сверхдоходным.

<624> Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. СПб., 2002. С. 96.

Интересный платеж, в котором регулирующая функция явно превалировала над фискальной, - налог на холостяков, одиноких и бездетных граждан СССР, введенный Указом Президиума Верховного Совета СССР от 21 ноября 1941 г. и отмененный только с 1 января 1992 года в связи с принятием Постановления Верховного Совета РСФСР от 7 декабря 1991 г. N 1999-1 "О порядке введения в действие Закона РСФСР "О подоходном налоге с физических лиц". Данный налог представлял собой определенную "добавку" к

подходному налогу и уплачивался обязанными лицами как процент от дохода.

Следует отметить, что в настоящее время периодически высказываются предложения о введении такого налога для улучшения демографической ситуации в нашей стране <625>, и в странах СНГ, в т.ч. в Украине <626>. Также интересно то, что по сведениям, приведенным Г.П. Толстопятенко, в налоговом законодательстве европейских стран ставка подоходного налога для одиноких налогоплательщиков выше, чем для супружеских пар <627>. Впрочем, в зависимости от поставленной задачи могут иметь место соответствующие ей решения. Например, в Китае в 1979 г. была провозглашена политика "Одна семья - один ребенок", в связи с чем была введена система штрафов и поощрений <628>.

<625> Смолякова Т. Не хочешь рожать - плати. Депутаты готовы ввести налог на бездетность // Российская газета. 2006. 15 сент.; Налоговые новости. Церковь предлагает ввести налог на бездетность // Налоги и финансовое право. 2013. N 2. С. 18.

<626> Украинские депутаты предлагают ввести дополнительный налог на бездетность. URL: <http://pravo.ru/interpravo/news/view/69118>.

<627> Толстопятенко Т.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М., 2001. С. 127.

<628> URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Одна_семья_-_один_ребенок.

Данные примеры показывают, что та деятельность, которую государство стремится косвенно урегулировать через налогообложение, не обязательно должна быть налогооблагаемой (в частности, не обязательно должна иметь экономический характер). В приведенном примере налога на холостяков облагался доход выделенной по определенному критерию категории физических лиц, а не сам по себе отказ от создания семейной пары (обзаведения детьми). Просто подавляющее большинство лиц, решающих для себя вопрос создания семьи или рождения ребенка, одновременно осуществляют деятельность, приносящую облагаемый доход.

В отечественной истории есть и иные, в т.ч. достаточно известные случаи использования регулирующей функции налога. Так, введенный Петром I налог на бороду был настолько велик, что желающим сохранить свою бороду пришлось сильно раскошелиться <629>.

<629> Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоги. Люди. Время. ... или этот безграничный Мир Налогов. С. 69.

Варианты использования регулирующей функции налога в переходных экономиках конца XX века приводит И.А. Майбуров. В Польше превышение нормы средней заработной платы до 3% облагалось по ставке 100%, а свыше 5% - по ставке 500%. Аналогичная ставка в 500% использовалась также Болгарией, в Китае ставка достигала 300%. Позитивным эффектом таких экстренных мер явилось ограничение инфляции <630>. Сходная мера была и в отечественном законодательстве: в п. 8 ст. 2 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. "О налоге на прибыль предприятий и организаций" (утратил силу) было введено понятие нормируемой величины расходов на оплату труда работников предприятия, а также предусмотрены отрицательные налоговые последствия в случае ее превышения - сумма превышения считалась облагаемой прибылью предприятия.

<630> Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. М., 2007. С. 65.

Сейчас регулирующая функция налогов за рубежом также активно используется. Например, для снижения темпов роста цен на недвижимость правительство Южной Кореи повысило налог на доходы от продажи недвижимости до 50%; на Кубе кроме запрета на свободное обращение доллара США введен 10% налог на обменные операции с наличными долларами США (но не с евро и иными мировыми валютами) <631>.

<631> Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоги. Люди. Время. ... или этот безграничный Мир Налогов. С. 463, 486.

В современных российских налогах в ряде случаев также прослеживается регулирующая функция. Так, в ст. 219 НК РФ установлены социальные налоговые вычеты по НДФЛ. В том числе налогоплательщик имеет право уменьшить свой налогооблагаемый доход на сумму, уплаченную в налоговом периоде за свое обучение в образовательных учреждениях (с определенными ограничениями). Тем самым государство косвенно стимулирует получение платного образования. В ряде актов КС РФ (Постановление от 13 марта 2008 г. N 5-П, Определения от 24 февраля 2011 г. N 171-О-О и N 189-О-О и

др.) разъяснено, что в целях стимулирования граждан к улучшению своих жилищных условий путем приобретения жилых помещений (жилых домов или квартир) в собственность НК РФ в ст. 220 закреплено право плательщиков НДС на получение имущественного налогового вычета при осуществлении нового строительства либо приобретения на территории России жилого дома или квартиры и определил основания, порядок предоставления и размер этого вычета.

Другой пример - в ст. 164 НК РФ предусмотрено налогообложение НДС по ставке 0% в т.ч. при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта. Указанное положение в большинстве случаев означает возможность возврата экспортерам из бюджета НДС, который они ранее уплатили поставщикам товаров в России. Как следует из Определения КС РФ от 19 января 2005 г. N 41-О, данная мера направлена на поддержку отечественных товаропроизводителей с целью усилить конкурентоспособность экспортируемых товаров на мировом рынке, поскольку по общему правилу обложение НДС экспортируемых товаров осуществляется в стране назначения. В Определении КС РФ от 2 апреля 2009 г. N 475-О-О данная правовая позиция конкретизирована: при этом происходит не только освобождение налогоплательщика от уплаты НДС по операциям реализации соответствующих товаров (работ, услуг), но и возмещение из бюджета сумм НДС, перечисленных налогоплательщиком своим поставщикам (возврат "входного" НДС).

Еще один пример - в настоящее время относительно распространено приобретение дорогостоящего оборудования с использованием договоров лизинга (ст. 665 ГК РФ, Федеральный закон от 29 октября 1998 г. N 164-ФЗ "О финансовой аренде (лизинге)"). Представляется, что один из важнейших факторов, определяющих распространенность таких сделок - следующая из положений налогового законодательства возможность покупателя более выгодным и быстрым способом (через лизинговые платежи) учесть при исчислении ряда налогов свои расходы на приобретение данного оборудования, то есть снизить сумму этих налогов, подлежащую уплате, в ближайшей перспективе, в отличие от "обычного" приобретения оборудования (в т.ч. в кредит) и отдаленного списания расходов через амортизацию. Ф.А. Гудков обоснованно полагает, что "лизинговые схемы" работают до тех пор, пока существует подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ, в соответствии с которым лизинговые платежи без ограничения относятся на расходы. То есть до тех пор, пока списание стоимости оборудования на затраты через лизинговые платежи выгоднее, чем традиционное списание через амортизацию, где установлены ограничения по нормам и срокам. Не будет специального правила - отпадут и основы лизинговых схем <632>.

<632> Гудков Ф.А. Вексельные схемы минимизации налогообложения. М., 2006. С. 10.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 сентября 2007 г. N 16609/06 получение налогоплательщиком налоговых преимуществ по НДС с использованием договоров лизинга не было признано неправомерным. Дальнейшее "закрепление" положительного отношения государства к данному виду гражданско-правовых договоров произведено в Постановлении КС РФ от 20 июля 2011 г. N 20-П: преимущества финансового лизинга для лизингополучателя очевидны: срок действия договора лизинга при 100-процентном финансировании почти равен сроку полной амортизации приобретаемого на условиях лизинга оборудования и может варьироваться от 2 до 10 лет, что позволяет лизингополучателю оформить право собственности на предмет лизинга по остаточной, приближенной к нулевой, стоимости; лизинговый платеж в полном объеме относится на себестоимость, уменьшая налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, а при применении к основной норме амортизации специального коэффициента в отношении амортизируемых основных средств возникает экономия на налоге на имущество.

В то же время итоговый результат применения некоторых норм налогового права (в том числе направленных на борьбу с потенциальными злоупотреблениями) сложно оценить как цель, которую планировал достичь законодатель. Например, Ф.А. Гудков, анализируя п. 6 ст. 271 НК РФ, предписывающий налогообложение налогом на прибыль организаций еще не полученных доходов по договорам займа (иным аналогичным договорам, включая долговые обязательства, оформленные ценными бумагами), заключил, что это одна из причин, которая привела к практически полному вымыванию из оборота долгосрочных векселей. Баланс интересов между заемщиками и займодавцами на территории России оказался нарушенным. Интересы в том, чтобы давать деньги в кредит, нет, зато есть большой интерес в том, чтобы их в кредит брать в различных формах. В итоге российские заемщики обратили свои взоры не на своих родных российских, а на иностранных кредиторов. То есть Россию сделали рынком сбыта иностранного кредитного ресурса, уничтожив "сбыт" своего кредитного ресурса. Все развитие страны (так называемый "рост экономики") подпитывалось за счет рефинансирования иностранного кредита и наращивания его объемов <633>.

<633> Гудков Ф.А. Вексель. Порядок использования и особенности налогообложения. М., 2010. С. 12, 151.

Представляет интерес позиция, выраженная В.В. Бациевым: к сожалению, некоторые договорные конструкции, такие как простое товарищество, преданы забвению и не используются участниками хозяйственного оборота именно в силу недолжного регулирования налоговых последствий исполнения <634>. Зачастую гражданский оборот выхолащивается из-за давления со стороны налогового права. Причина того, почему практически отсутствуют договоры о совместной деятельности, кроется в налоговом регулировании: обложение результатов хозяйственной деятельности простого товарищества крайне дискриминационное по сравнению с тем, когда партнеры объединяют свои усилия, используя правовую форму юридического лица <635>.

<634> Налоговая система за последние 10 лет: мнения экспертов // Налоговед. 2014. N 1. С. 40.

<635> Бациев В.В. Чувство права // Налоговед. 2015. N 1. С. 14.

Но в связи с изложенным нельзя не отметить, что "выдавливание" некоторых цивилистических конструкций (например - векселя) из хозяйственной деятельности через налоговое регулирование и практику применения налогового законодательства, как представляется, в ряде случаев происходило именно потому, что данные конструкции относительно массово использовались недобросовестными налогоплательщиками (в т.ч. для имитации несения расходов на оплату товара, поскольку оборот векселей контролировать существенно сложнее, чем безналичные расчеты). Еще в Определении КС РФ от 8 апреля 2004 г. N 168-О отмечалось, что под недобросовестным налогоплательщиком следует понимать такого налогоплательщика, который с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, создает схемы незаконного обогащения за счет бюджетных средств.

Заканчивая рассмотрение функций налогов, следует отметить, что в юридической литературе в качестве функций налогов (налогообложения), кроме фискальной и регулирующей, иногда дополнительно выделяются распределительная, контрольная и иные функции <636>. Под распределительной функцией зачастую понимают функцию перераспределения собственности от частных лиц к публично-правовым образованиям в порядке участия в государственных (муниципальных) расходах. Под контрольной функцией, как правило, понимают функцию контроля за исполнением обязанностями лицами норм налогового права.

<636> Апрецова Н.Г. Правовые основы налогообложения и налогового планирования хозяйствующих субъектов. М., 2013. С. 25; Клейменова М.О. Налоговое право. М., 2013. С. 113.

2.2. Юридический состав налога.

Предмет, объект, масштаб и единица налога

И.Н. Тургенев утверждал, что "количество налога, время и образ платежа должны быть определены, известны платящему и независимы от власти собирателей. Выгоды наблюдения сего правила очевидны как для народа, так и для самого правительства. Напротив, неопределенность налога в отношении как к количеству одного, так и ко времени платежа отдаст платящих на произвол собирателей. Сверх того, в сем случае обязанные платить, не зная ни количества налога, ни времени платежа, должны иметь всегда в готовности известную часть своего капитала, которая, находясь таким образом в бездействии, бывает отнята от обращения, чрез что терпит все общество" <637>.

<637> Тургенев И.Н. Опыт теории налогов. Золотые страницы финансового права России. М., 1998. Т. 1. С. 137.

В статье 14 Декларации прав человека и гражданина 1789 г. предусмотрено, что все граждане имеют право устанавливать сами или через своих представителей необходимость государственного обложения, добровольно соглашаться на его взимание, следить за его расходованием и определять его долевого размер, основание, порядок и продолжительность взимания.

В соответствии с п. 6 ст. 3 НК РФ при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить.

Указанная норма является отражением требования правовой определенности, в свою очередь происходящего из принципа законности. Каждое лицо, ознакомившееся с нормативным правовым актом, должно четко представлять, какой именно субъект, в каком случае и что конкретно должен (не должен, имеет возможность) делать. Поскольку, исходя из п. 6 ст. 3 НК РФ, любой налог обязана уплачивать определенная категория лиц, вследствие появления прямо перечисленных юридических фактов, в

однозначно определенной (определимой) сумме, до наступления некоторого момента времени, то именно эта информация и должна следовать из нормативного правового акта о конкретном налоге. Иначе говоря, нормативный правовой акт должен дать ответ на **5 вопросов**: кто, в каком случае, в какой сумме, когда и куда (в бюджет какого именно публично-правового образования) должен уплатить налог. Правовая определенность в данном аспекте налогового права распадается на такие взаимосвязанные элементы, как определенность в части субъектов (обязанного и управомоченного), в части основания возникновения обязанности, в части вида и размера обязанности, а также в части временных параметров ее исполнения.

Следовательно, в максимально обобщенном виде, в нормативном правовом акте (актах) о конкретном налоге должны быть указаны такие существенные элементы правовой конструкции налога, как:

- 1) **лица**, которые потенциально могут являться налогоплательщиками этого налога, - субъекты налога;
- 2) **юридический факт**, следствием которого является обязанность по уплате налога, - объект налога;
- 3) **сумма** налога или способ ее исчисления;
- 4) **периодичность** и (или) **сроки** уплаты;
- 5) **получатель** суммы налога.

Разумеется, подобный перечень существенных элементов может быть использован не только при описании налогов, но и иных правовых обязательств по уплате денежных средств (кто, в каком случае, сколько, в какое время и кому должен уплатить). Указанные элементы являются существенными (обязательными). При исключении любого элемента норма закона о налоге утратит определенность, а налог будет невозможно исчислять (уплачивать).

Л. Остерло и Т. Джобс приводят сведения из практики Федерального конституционного суда ФРГ: суд применяет термин "состав налогового обязательства" <638>. Приблизительно тот же подход имеет место и в ряде Определений КС РФ (в т.ч. от 13 ноября 2001 г. N 225-О, от 1 июня 2010 г. N 753-О-О): налоговое обязательство состоит в обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, вид которого, сумма, порядок исчисления, порядок и сроки уплаты установлены законом. В Постановлении КС РФ от 11 ноября 1997 г. N 16-П отмечается, что налог может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, т.е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства.

<638> Остерло Л., Джобс Т. Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2003 г. М., 2004. С. 100.

В плане конкретизации требования правовой определенности в обязанности по уплате налога следует отметить позицию О.О. Журавлевой о том, что данная обязанность обладает тремя свойствами: временной определенностью, количественной определенностью, процессуальной определенностью <639>. К.С. Бельский пришел к выводу, что расчленение налога на элементы (субъект налога, объект обложения, размер налога и т.д.) представляет собой один из приемов познания, который называется анализом <640>.

<639> Журавлева О.О. Объект налога (сбора) как категория налогового права. Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 62, 63.

<640> Бельский К.С. Метод познания финансового права: основные признаки, определение // Современная теория финансового права: Сборник материалов междунар. научно-практ. конф. 19 - 20 марта 2010 г. С. 69.

В правовой литературе элементы налога могут быть обозначены как "элементы юридического состава налога" <641>, "элементы налогообложения" <642>, "элементы правового механизма налога" <643>, "элементы структуры налога" <644>, "элементы юридической конструкции налога" <645> и т.д. Следует отметить, что одной из первых отечественных работ, полностью посвященных элементам налога, была монография С.Г. Пепеляева <646>.

<641> Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2015. С. 118.

<642> Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие. М., 2006. С. 198.

<643> Крохина Ю.А. Налоговое право: Учебник. М., 2009. С. 37.

<644> Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М., 1997. С. 101.

<645> Иванова В.Н. Оптимизация юридической конструкции налога как одна из проблем

совершенствования налоговой системы // Финансовое право. 2005. N 7.

<646> Пепеляев С.Г. Законы о налогах: элементы структуры. М., 1995.

На основании изложенного **юридический состав налога** - система существенных элементов налога, которые минимально необходимы для его однозначного исчисления и уплаты.

Поскольку в науке традиционно выделяются такие элементы нормы права, как гипотеза, диспозиция и санкция, то элемент 2 следует отнести к гипотезе, а элементы 1, 3, 4 и 5 - к диспозиции нормы закона о конкретном налоге. По мнению А.В. Демина, адресаты предписаний участвуют в формировании отдельных элементов налогово-правовых норм, чаще всего гипотезы <647>. Фактически элементы налога используются для описания модели налогового правоотношения. В качестве субъектов данного правоотношения выступают налогоплательщик и публично-правовое образование, одновременно описанные через элементы 1 и 5. Правообразующим юридическим фактом является объект налога - элемент 2. Объект правоотношения как поведение его субъектов описывается через сумму налога и периодичность (сроки) ее уплаты, то есть элементы 3 и 4.

<647> Демин А.В. Нормы налогового права. Красноярск, 2010. С. 99.

Предлагаемый перечень существенных элементов налога можно назвать **кратким**, поскольку элементы 3 и 4 в нем максимально укрупнены.

Соответственно, эти элементы можно разбить на более мелкие, их общее число увеличится, но они в совокупности в любом случае останутся существенными. Далее для удобства изучения будут рассматриваться элементы краткого перечня, а также элементы, полученные на основе их разбиения, и элементы юридического состава налога, установленные в НК РФ.

В НК РФ перечислены элементы налога, которые федеральный законодатель устанавливает как существенные. В соответствии со ст. 17 НК РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

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

Применительно к данному выше краткому перечню существенных элементов налога налогоплательщик соответствует элементу 1; объект налогообложения - 2; налоговая база, налоговая ставка, порядок исчисления налога - 3; налоговый период, порядок и сроки уплаты налога - элементам 4 и 5.

И.И. Кучеров полагает, что формулировка ст. 17 НК РФ, исключившая налогоплательщика из состава элементов налога, является некорректной. Без субъекта юридическая конструкция налогового платежа фактически теряет смысл, поскольку налог есть форма возложения на него соответствующей обязанности <648>. Того же подхода придерживаются авторы одного из учебных пособий: налогоплательщики (субъекты налога) не включены в перечень элементов налога. Однако согласно всем имеющимся теоретическим воззрениям по поводу перечня элементов налога налогоплательщики входят в этот перечень, будучи обозначенными в нем термином "субъект налога" <649>. По всей видимости, полемика относительно того, следует ли рассматривать налогоплательщика (как, впрочем, и публично-правовое образование - получателя суммы налога) в качестве элементов налога predetermined тем, что налог может рассматриваться с различных точек зрения. Если налог анализируется как некоторая правовая конструкция, то указание на обязанного и управомоченного субъектов является обоснованным. В том же случае, когда налог фактически отождествляется с обязанностью по уплате некоторой суммы, рассмотрение обязанного и управомоченного субъектов в качестве элементов самой обязанности (меры должного поведения) не вполне корректно, поскольку элементы обязанности традиционно выделяются как субъект, объект и содержание.

<648> Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): Монография. М., 2009. С. 248.

<649> Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. СПб., 2002. С. 34.

Можно утверждать, что законодатель, урегулировав элементы налога как правовой конструкции, фактически создает прагматическую модель налога (т.е., по терминологии Д.М. Жилина, модель, под которую "подгоняется" реальность) <650>. Кроме того, регулирующая функция налога, если законодатель решит ее использовать, реализуется именно путем варьирования отдельных элементов налога. В

Определении КС РФ от 17 июня 2008 г. N 498-О-О разъяснено, что федеральный законодатель при осуществлении налогового регулирования связан требованиями обеспечения конституционных принципов справедливости и соразмерности в сфере налоговых отношений и вместе с тем располагает достаточной степенью усмотрения при установлении конкретных налогов: он самостоятельно определяет параметры основных элементов налога, виды налоговых ставок, продолжительность налогового периода, порядок исчисления налога, круг лиц, а также основания и порядок освобождения от налогообложения. Другой пример - в Определении КС РФ от 5 февраля 2009 г. N 367-О-О отмечается: формируя структуру налоговой системы Российской Федерации, федеральный законодатель при установлении конкретного налога самостоятельно выбирает и определяет обусловленные экономическими характеристиками этого налога параметры его элементов, в том числе состав налогоплательщиков и объектов налогообложения, виды налоговых ставок, продолжительность налогового периода, стоимостные и (или) количественные показатели, необходимые для определения налоговой базы, а также порядок исчисления налога, обеспечивающий расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

<650> Жилин Д.М. Теория систем: опыт построения курса. М., 2007. С. 30 - 32.

Следует отметить, что в литературе предлагаются и иные перечни существенных элементов налога. Например, П. Кирххоф считает, что с точки зрения государственного права законодательству надлежит определить четыре основных элемента налоговой системы: субъект обложения, объект обложения, расчетный базис и налоговую ставку <651>. По мнению советского исследователя С.Д. Цыпкина, по каждому налогу законодательство предусматривает круг лиц, обязанных его уплачивать (круг субъектов налоговых правоотношений), определяет фактические условия, обстоятельства, порождающие обязанность уплаты (объект обложения), устанавливает единицу обложения, ставки, льготы и сроки уплаты, ответственность за невыполнение предусмотренных обязанностей <652>. Также необходимо отметить, что в ст. 11 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (утратил силу) было предусмотрено, что в целях определения обязанностей налогоплательщика законодательные акты устанавливают и определяют:

<651> Государственное право Германии. М., 1994. Т. 2. С. 145.

<652> Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. М., 1973. С. 57.

- налогоплательщика (субъект налога);
- объект и источник налога;
- единицу налогообложения;
- налоговую ставку (норму налогового обложения);
- сроки уплаты налога;
- бюджет или внебюджетный фонд, в который зачисляется налоговый оклад.

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

Следовательно, объект налогообложения, по мнению законодателя, представляет собой некоторое явление, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. В науке налогового права определение объекта налога (налогообложения) обычно дается иначе, а также вводятся понятия предмета, масштаба, единицы налога.

Объект налога - юридический факт, наличие которого установлено в законодательстве о налогах в качестве основания для возникновения у налогоплательщика обязанности по уплате конкретного налога.

К.Т.ф. Эберг, рассматривая терминологию в налоговом деле, отмечал, что основой измерения налога или объектом налога является предмет, действие или происшествие, которые закон принимает за масштаб или повод для обложения <653>. В ряде актов КС РФ (Определения от 23 июня 2005 г. N 272-О, от 8 апреля 2004 г. N 169-О, от 15 мая 2012 г. N 873-О и др.) косвенно признается то, что объект налогообложения с современной точки зрения следует рассматривать именно как юридический факт. В данных судебных актах постулируется, что федеральный законодатель самостоятельно определяет параметры основных элементов налога, в том числе состав налогоплательщиков и объекты налогообложения, виды налоговых ставок, продолжительность налогового периода, стоимостные и (или) количественные показатели, необходимые для определения налоговой базы, порядок исчисления налога. Соответственно, здесь разделяется объект налогообложения и некоторые показатели, необходимые для определения налоговой базы. При этом КС РФ не указывает, что он имеет в виду показатели объекта

налогообложения.

<653> Эберг К.Т.ф. Курс финансовой науки. СПб., 1913. Репринтное издание Bibliard.ru. С. 167.

Как установлено в подп. 2 п. 2 ст. 1 НК РФ, основания возникновения обязанности по уплате налогов устанавливаются непосредственно в НК РФ. Иными словами, в качестве общей нормы предусматривается, что объекты любых налогов (в т.ч. федеральных, региональных и местных) устанавливаются только в НК РФ. Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 марта 2012 г. N 14171/11 отмечается, что в силу п. 1 ст. 38 НК РФ объектами налогообложения могут являться только такие объекты, с наличием которых законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога, то есть эти объекты должны относиться к деятельности самого налогоплательщика.

Как уже отмечалось, налогоплательщик, в деятельности которого возник объект налога, не во всех случаях будет нести обязанность по уплате данного налога: в том числе не исключено применение им льгот (вычетов, расходов, освобождений и др.). Соответственно, более точно объект налога можно определить как юридический факт, наличие которого установлено в законодательстве о налогах в качестве основания для вступления налогоплательщика в соответствующие правоотношения, в рамках которых он либо будет обязан уплатить данный налог либо, применив льготы (вычеты, расходы, освобождения), сможет снизить сумму налога или полностью освободиться от его уплаты.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 июня 2012 г. N 75/12 сделан обобщенный вывод: отсутствие объекта налогообложения свидетельствует об отсутствии обязанности по уплате налога. Обратное утверждение (отсутствие обязанности по уплате налога свидетельствует об отсутствии объекта налогообложения), по указанным причинам, очевидно, неверно.

С учетом особенностей косвенных налогов, при реализации частным субъектом прав на вычеты и последующее возмещение (ст. ст. 171, 172, 176, 176.1, 200, 201, 203 НК РФ), обязанности по уплате налога в бюджет в некотором анализируемом периоде может вообще не возникнуть. Кроме того, налогоплательщик такого налога может получить право на выплаты из бюджета (возмещение), в т.ч. и тогда, когда в его деятельности имел место объект налогообложения.

Исходя из рассматриваемого определения объекта налога п. 1 ст. 38 НК РФ с юридической точки зрения сформулирован недостаточно корректно. Если реализация товаров (работ, услуг) является юридическим фактом, то имущество, прибыль, доход и расход таковыми не являются. Более верными были бы формулировки: владение имуществом, получение прибыли (дохода), осуществление расхода.

Определения, данные в п. 2 - п. 5 ст. 38, в п. 1 ст. 39 и в ст. 41 НК РФ, имеют существенное значение и достаточно часто применяются законодателем при формулировке объектов налогообложения во второй части НК РФ:

Реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе (п. 1 ст. 39 НК РФ).

Данное определение, в частности, позволяет утверждать, что осуществлять реализацию товаров (работ, услуг) могут только организации и индивидуальные предприниматели. Продажа имущества (выполнение работ, оказание услуг) физическим лицом без статуса индивидуального предпринимателя в объем термина "реализация" формально не входит. Кроме того, данное определение не вполне согласовано с определением налога (п. 1 ст. 8 НК РФ). Вследствие наличия в России организаций, владеющих имуществом не на праве собственности, а на праве хозяйственного ведения (оперативного управления), можно усомниться в том, что имеет место реализация товара в случае его возмездной передачи, например, от одной федеральной организации другой федеральной организации. Однако на практике данное действие также признается реализацией.

В п. 3 ст. 39 НК РФ установлено, какие именно действия не являются реализацией товаров (работ, услуг). В частности, таковой не признается передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер. Проблема данной нормы состоит в том, что общего адекватного определения "инвестиционного характера" передачи имущества нет. В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 6 сентября 2011 г. N 4784/11, от 24 января 2012 г. N ВАС-11450/11, от 5 февраля 2013 г. N 12444/12, в частности, разъяснено, что понятие "инвестиции" не имеет собственного строгого или общепризнанного юридического содержания, а потому при использовании в наименованиях договоров оно может обозначать разнообразные отношения, складывающиеся между участниками гражданского оборота. В Постановлении Пленума ВАС РФ от 11 июля 2011 г. N 54 "О некоторых вопросах разрешения споров,

возникающих из договоров по поводу недвижимости, которая будет создана или приобретена в будущем" отмечается, что при рассмотрении споров, вытекающих из договоров, связанных с инвестиционной деятельностью в сфере финансирования строительства или реконструкции объектов недвижимости, судам следует устанавливать правовую природу соответствующих договоров и разрешать спор по правилам глав 30 ("Купля-продажа"), 37 ("Подряд"), 55 ("Простое товарищество") ГК РФ и т.д. Если не установлено иное, судам надлежит оценивать договоры, связанные с инвестиционной деятельностью в сфере финансирования строительства или реконструкции объектов недвижимости, как договоры купли-продажи будущей недвижимой вещи (п. 4).

Под **имуществом** в НК РФ понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ (п. 2 ст. 38 НК РФ). Несмотря на, казалось бы, интуитивную ясность данного определения, нельзя не согласиться с М.Ю. Березиным в том, что ГК РФ, вообще говоря, не устанавливает отдельного понятия имущества и не указывает, какие объекты гражданских прав (ст. 128 ГК РФ) относятся к имуществу <654>. Действительно, в силу ст. 128 ГК РФ к объектам гражданских прав относятся вещи, включая наличные деньги и документарные ценные бумаги, иное имущество, в том числе безналичные денежные средства, бездокументарные ценные бумаги, имущественные права; результаты работ и оказание услуг; охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность); нематериальные блага.

<654> Березин М.Ю. Развитие системы налогообложения имущества. М., 2011. С. 369.

Тем не менее в Определении КС РФ от 30 сентября 2010 г. N 1258-О-О поддержана позиция судов, в соответствии с которой доля в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью не является имуществом в целях НК РФ.

Характерным примером того, что в различных целях понятие имущества может оцениваться и с альтернативных точек зрения, является Постановление ЕСПЧ от 7 июня 2012 г. по делу "Чентро Эуропа 7 С.р.л. против Италии". Исходя из позиции Суда правомерное ожидание частного субъекта о предоставлении ему прав публичным субъектом имело достаточную основу, чтобы представлять собой имущество в терминологии ст. 1 Протокола N 1 к Конвенции о защите прав человека и основных свобод.

Товаром для целей НК РФ признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле (п. 3 ст. 38 НК РФ).

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

Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (п. 5 ст. 38 НК РФ). В этой связи актуальна позиция, изложенная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 января 2009 г. N 2236/07: из п. 5 ст. 38 НК РФ следует, что результаты оказанных услуг не имеют единиц измерения.

Пример того, что не может являться работой (услугой), приведен в Определении ВС РФ от 28 ноября 2007 г. N 6-В07-41: нотариальные действия, результатом которых являются юридические последствия, возникающие в силу оформленного нотариального акта после совершения нотариального действия, не являются работой или услугой, в том значении, в каком указанные понятия для целей налогообложения содержатся в НК РФ.

В ГК РФ понятия работ и услуг прямо не определяются, но воспринимаются на уровне высших судебных органов приблизительно так, как они обозначены в НК РФ. В том числе, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 апреля 2010 г. N 18140/09 по результатам анализа ст. ст. 702, 779 ГК РФ сделан вывод, что по договору подряда для заказчика прежде всего имеет значение достижение подрядчиком определенного вещественного результата; при возмездном оказании услуг заказчика интересует именно деятельность исполнителя, не приводящая непосредственно к созданию вещественного результата. Кроме того, исходя из п. 4 информационного письма Президиума ВАС РФ от 13 сентября 2011 г. N 147 "Обзор судебной практики разрешения споров, связанных с применением положений Гражданского кодекса Российской Федерации о кредитном договоре" услуги должны создавать полезный эффект для заказчика. Из Постановления Президиума ВАС РФ от 24 сентября 2013 г. N 4593/13 следует, что, несмотря на различия в предмете договора возмездного оказания услуг (совершение определенных действий или деятельности) и договора подряда (достижение определенного результата), в силу ст. 783 ГК РФ положение о применении обычно предъявляемых требований, в том числе

требований экономности подрядчика (п. 1 ст. 713 ГК РФ) для определения критериев качества работы подрядчика, применимо и в отношении оказания услуг. Такое регулирование соответствует общему принципу разумности, то есть целесообразности и логичности при осуществлении гражданских прав и исполнении обязанностей.

Развитие идей о конкретной полезности услуг для заказчика продолжено в Обзоре судебной практики ВС РФ N 2 (2015) (утв. Президиумом ВС РФ 26 июня 2015 г.), вопрос 1: ведение ссудного счета не является услугой в смысле ст. 779 ГК РФ, поскольку непосредственно не создает для клиента банка какого-либо отдельного имущественного блага, не связанного с заключенным сторонами кредитным договором, или иного полезного эффекта.

В п. 3 Постановления Пленума ВС РФ от 28 июня 2012 г. N 17 "О рассмотрении судами гражданских дел по спорам о защите прав потребителей" разъяснено, что при отнесении споров к сфере регулирования Закона о защите прав потребителей следует учитывать, что:

- под товаром следует понимать вещь (вещи), определенную либо родовыми (числом, весом, мерой), либо индивидуальными признаками, предназначенную для продажи или иного введения в гражданский оборот;

- под работой следует понимать действие (комплекс действий), имеющее материально выраженный результат и совершаемое исполнителем в интересах и по заказу потребителя на возмездной договорной основе;

- под услугой следует понимать действие (комплекс действий), совершаемое исполнителем в интересах и по заказу потребителя в целях, для которых услуга такого рода обычно используется, либо отвечающее целям, о которых исполнитель был поставлен в известность потребителем при заключении возмездного договора.

Следует согласиться с Э.М. Цыганковым, полагающим, что налоговым органам зачастую приходится подгонять отдельные сделки под вышеуказанную триаду (товар, работа, услуга), реализация которых облагается налогом <655>. Соответствующие споры могут разрешаться высшими судебными органами и не всегда единообразно. Так, в решении ВС РФ от 24 февраля 1999 г. N ГКПИ 98-808, 809 передача имущества в аренду рассмотрена, как услуга, а в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 июля 2003 г. N 3089/03 такой подход отвергнут.

<655> Цыганков Э.М. Проблемы применения и системного развития налогового законодательства в аспекте соотношения публичного и частного права. М., 2005. С. 63.

Однако в частных случаях при исчислении отдельных налогов подход может быть и иным. Так, в п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. N 33 разъяснено, что в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом обложения НДС признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. При применении указанного положения судам надлежит учитывать определения понятий "товары", "работы", "услуги", "реализация товаров (работ, услуг)", данные в п. 3, 4, 5 ст. 38 и в п. 1 ст. 39 НК РФ, если иное содержание этих понятий не предусмотрено положениями гл. 21 НК РФ. В частности, необходимо принимать во внимание, что ст. 148 НК РФ исходит из более широкого понятия услуг, включая в них аренду, передачу и предоставление патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав и ряд других гражданско-правовых обязательств.

Источник происхождения указанной триады (товар, работа, услуга), по всей видимости, - п. 1 ст. 2 ГК РФ: гражданское законодательство регулирует отношения между лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность, или с их участием, исходя из того что предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.

В развитие данного положения в ст. 128 ГК РФ определено, что к объектам гражданских прав относятся в т.ч. вещи, иное имущество, результаты работ и оказание услуг.

Соответственно, наличие данной триады в общих положениях НК РФ фактически свидетельствует о том, что законодателя с точки зрения налогообложения в значительной степени интересует именно предпринимательская деятельность.

Иногда для специфических целей указанная триада объединяется в одном термине. Так, в соответствии с п. 149 стандарта ГОСТ Р 51303-2013. "Национальный стандарт Российской Федерации. Торговля. Термины и определения" товар - объект гражданских прав (работа, услуга), предназначенный для продажи, обмена или иного введения в оборот. В ст. 4 Федерального закона от 26 июля 2006 г. N 135-ФЗ "О защите конкуренции" определено, что в настоящем Федеральном законе используется следующее понятие: товар - объект гражданских прав (в том числе работа, услуга, включая финансовую услугу), предназначенный для продажи, обмена или иного введения в оборот.

Доход определен в ст. 41 НК РФ как экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами "Налог на доходы физических лиц", "Налог на прибыль организаций" НК РФ.

Очевидно, что под доходом понимается некоторое поступление плательщику, в составе которого может быть налог, которым этот доход облагается. Во всяком случае, в соответствии с п. 2 ст. 1086 ГК РФ, в состав утраченного заработка (дохода) потерпевшего включаются все виды оплаты его труда по трудовым и гражданско-правовым договорам как по месту основной работы, так и по совместительству, облагаемые подоходным налогом. Все виды заработка (дохода) учитываются в суммах, начисленных до удержания налогов.

Высказываются обоснованные предложения различать макроэкономическое и налогово-правовое значение понятия "доход". Под первым понимается, например, совокупный доход государства за определенный промежуток времени, в то время как налогово-правовое значение указанного понятия может отражать, например, экономическое положение некоего индивида. По очевидным причинам применительно к индивиду понятие "доход" используется, как правило, в налогово-правовом контексте <656>.

<656> Польссон Р. Шведское налоговое право. Екб., 2006. С. 35.

Что же касается **предмета налога**, то в науке налогового права он обычно определяется так: явление материального мира, находящееся в определенной связи с налогоплательщиком и обладающее стоимостной, физической или иной характеристикой. Зачастую нормативное наименование некоторого налога (на прибыль, на доход, на имущество, на игорный бизнес) отражает предмет этого налога.

Такое определение предмета налога неразрывно связано с ранее предложенным определением объекта налога как юридического факта. Юридический факт либо есть, либо его нет, юридический факт нельзя "измерить", сам по себе он не может иметь какой-либо стоимостной, физической или иной характеристики. Предмет же налога как явление материального мира может быть измерен через выбранную законодателем характеристику. Соответственно, такой подход к предмету и к объекту налога характерен именно для юридического анализа данного явления, так как понятие "юридический факт" характерно для правовой науки.

Масштаб налога - характеристика предмета налога (стоимостная, физическая или иная).

Единица налога - единица масштаба налога.

Объект налога соответствует элементу 2 в кратком перечне существенных элементов налога, а предмет, масштаб и единица представляют собой часть элемента 3.

Отличия предмета и объекта налога особенно различимы в поимущественных налогах. Так, объектом налога на имущество (квартиру) является факт владения квартирой на определенном праве, а предметом - сама квартира. У квартиры можно измерить площадь, объем, стоимость, количество комнат или окон (разные масштабы). Если выбрать масштаб - площадь, то ее можно измерить в квадратных метрах, десятках квадратных метров, квадратных дюймах (разные единицы масштаба). В Нидерландах, в городе Амстердаме, например, в старину налог на недвижимость зависел от ширины фасада, поэтому многие горожане стремились строить как можно более узкие жилища (жилища, растущие вглубь или даже наискосок, если дом стоял на углу). Поэтому в Амстердаме есть самый узкий в мире дом, шириной в один метр <657>.

<657> Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоги. Люди. Время. ... или этот безграничный Мир Налогов. С. 455.

Впрочем, объект и предмет можно выделить и в налогах с результатов деятельности. Например, объектом акциза, как правило, является реализация произведенных подакцизных товаров (ст. 182 НК РФ), а предметом - характеристика данного действия через характеристику подакцизных товаров. В ст. 193 НК РФ урегулированы самые разнообразные варианты масштабов (единиц) акциза в зависимости от вида подакцизного товара: в т.ч. литр (единицы литров) безводного этилового спирта в алкогольной и спиртосодержащей продукции; штука (единицы штук) для сигар и штука (тысячи штук) для сигарет и папирос; килограмм (единицы килограммов) для табака; лошадиная сила (единицы лошадиных сил) мощности двигателя для автомобилей; тонна (единицы тонн) для нефтепродуктов (моторных масел, бензина, дизельного топлива, авиационного керосина, топлива печного бытового и др.).

Возникновение у налогоплательщика субъективной юридической обязанности по уплате какого-либо налога должно являться следствием появления в его деятельности определенного юридического факта (объекта налога) и соответственно вступления налогоплательщика в правоотношение по уплате этого

налога. В соответствии с пунктом 2 ст. 44 НК РФ обязанность по уплате конкретного налога возлагается на налогоплательщика с момента возникновения установленных законодательством о налогах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога.

Нормы налогового права придают юридическое значение уже существующей связи между предметом налога и налогоплательщиком, устанавливая для нее статус объекта налога. Е.В. Порохов справедливо отмечает, что объектом налога выступает налогообразующая связь субъекта налога с предметом обложения <658>. Также нормы налогового права придают юридическое значение стоимостной, физической или иной характеристике предмета налога, используя ее в качестве масштаба налога. Но как само явление материального мира, выбранное законодателем в качестве предмета некоторого налога, так и связь между ним и лицом, выбранным законодателем в качестве потенциального налогоплательщика этого налога, существовали бы и в отсутствие закона об этом налоге. Так, существовали бы товары и действия некоторого лица по их реализации и получению денежных средств; существовало бы имущество и право собственности некоторого лица на это имущество. В Постановлении КС РФ от 22 июня 2009 г. N 10-П разъяснено, что нормативно-правовое регулирование в сфере налогов и сборов относится к компетенции законодателя, который обладает достаточно широкой дискрецией в выборе конкретных направлений и содержания налоговой политики, самостоятельно решает вопрос о целесообразности налогообложения тех или иных экономических объектов.

<658> Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебное пособие. Алматы, 2001. С. 100.

В этой связи представляет интерес позиция И.И. Кучерова: предмет налогообложения можно определить как имеющий стоимостную, физическую или количественную характеристики предмет материального мира, который может повлечь обязанность по уплате налога, в случае если по отношению к нему субъект находится в определенном юридическом состоянии. При наличии этого юридического состояния возникает объект налога - тот самый элемент юридической конструкции налога, который и служит правовым основанием для его уплаты. Объект налога можно определить, как отражающий правовую связь предмета и субъекта юридический факт (комплекс фактов), с которыми в соответствии с законодательством связывается возникновение обязанности по уплате налога. С точки зрения теории права в данном случае следует вести речь о материальном позитивном правообразующем юридическом факте <659>. Также представляется справедливой позиция Г.Р. Голованова: объект налогообложения в отличие от всех остальных элементов налогообложения (согласно законодательно установленной юридической конструкции налога) не влияет на размер подлежащей уплате суммы налога, место и сроки его уплаты. Объект налогообложения указывает на сам факт возникновения обязанности по уплате налога <660>.

<659> Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): Монография. М., 2009. С. 291, 301.

<660> Голованов Г.Р. О справедливости при установлении объекта налогообложения // Законы России: опыт, анализ, практика. 2011. N 6.

Верно замечание Е.В. Порохова о том, что в качестве масштаба подоходного налога государство, как правило, использует финансовую категорию "стоимость" <661>. Соответственно, и в налоге на прибыль организаций, и в НДФЛ, и в УСН (а также и в налогах с презюмируемых результатов деятельности, в т.ч. в ЕНВД и в патентной системе налогообложения) в качестве предмета фигурирует доход (прибыль). В качестве объекта налога, соответственно, устанавливается юридический факт (в т.ч. презюмируемый) получения налогоплательщиком дохода (прибыли), а в качестве масштаба - величина ("стоимость") в рублях дохода (прибыли). Государство для того и вводит в налоговое законодательство понятие дохода (прибыли), либо предполагает соответствующую рецепцию из частного права, чтобы установить соответствующее налогообложение полученной величины (обычно в виде процента от нее).

<661> Порохов Е.В. Налоговая обязанность. Налоговая правосубъектность // Очерки налогово-правовой науки современности. Москва - Харьков, 2013. С. 307.

Традиционно в теории права юридические факты классифицируются на действия, состояния, события. Правовые состояния всегда являются следствием действий либо событий. А.В. Чуркин обоснованно заключил, что объекты налога могут устанавливаться в законодательстве только как действия налогоплательщика или как состояния (являющиеся следствием действий налогоплательщика), но не как события <662>. Сходный подход предложен авторами учебного пособия по налогообложению: активные налоги сориентированы на результаты активной деятельности налогоплательщика, в пассивных налогах в качестве объекта может выступать некое состояние налогоплательщика <663>. Подобную

позицию высказывает и Е.В. Порохов: при законном установлении налогов государство всегда должно учитывать состоятельность и реальную платежеспособность потенциальных налогоплательщиков. Следовательно, в качестве объектов налогообложения всегда должны фигурировать только те факты - действия и состояния налогоплательщика с принадлежащим ему на праве собственности имуществом, которые характеризуют его имущественную состоятельность и реальную платежеспособность. Как юридический факт объект налогообложения проявляется в виде действия (или состояния) налогоплательщика с предметами налогообложения <664>.

<662> Чуркин А.В. Понятие объекта налогообложения и проблемы его определения в законодательстве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 16.

<663> Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. СПб., 2002. С. 87.

<664> Порохов Е.В. Налоговая обязанность. Налоговая правосубъектность // Очерки налогово-правовой науки современности. Москва - Харьков, 2013. С. 268, 295.

Так, даже если в отношении физического лица имеет место некоторое событие (выигрыш в лотерею), то в конечном итоге именно от действий этого лица зависит получение выигрыша и соответствующие налоговые последствия. Налоговые обязательства налогоплательщика должны зависеть только от норм права и самого налогоплательщика. В качестве примера можно привести подп. 5 п. 1 ст. 228 НК РФ: исчисление и уплату НДФЛ в соответствии с данным положением производят физические лица, получающие выигрыши, выплачиваемые организаторами лотерей и организаторами азартных игр, за исключением выигрышей, выплачиваемых в букмекерской конторе и тотализаторе, - исходя из сумм таких выигрышей.

Вполне соответствует приведенным доводам и общее положение подп. 6 п. 1 ст. 208 НК РФ: к доходам от источников в Российской Федерации относится в т.ч. вознаграждение за совершение действия в Российской Федерации.

Другой пример - исходя из п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость", при определении налоговых последствий выбытия (списания) имущества в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика (утрата имущества по причине порчи, боя, хищения, стихийного бедствия и тому подобных событий), необходимо иметь в виду, что исходя из содержания п. 1 ст. 146 НК РФ такое выбытие не является операцией, учитываемой при формировании объекта налогообложения по НДС.

Иногда выделяется особая разновидность налогов - разовые (в настоящее время в НК РФ отсутствуют), у которых в качестве объектов налогообложения установлены юридические факты - действия, которые, по мнению законодателя, бывают в реальной жизни редко, то есть разово, эпизодически. Соответственно, у таких налогов объектом не могут быть правовые состояния, а срок уплаты обычно устанавливается по истечении определенного периода после совершения облагаемого действия, либо по налоговому уведомлению (ст. 52 НК РФ), которое направляется налоговым органом после получения информации о совершении налогоплательщиком облагаемого действия. Именно так была урегулирована уплата налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения (отменен с 1 января 2006 г.). На основании п. п. 5, 6 ст. 5 Закона РФ от 12 декабря 1991 г. N 2020-1 "О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения" (утратил силу) уплата налога производится плательщиком на основании платежного извещения, вручаемого ему налоговым органом, не позднее трехмесячного срока со дня вручения платежного извещения.

В законодательстве могут быть предусмотрены разновидности объектов налога, на первый взгляд являющиеся событиями. Так, п. 18 ст. 250 НК РФ устанавливает, что внереализационными доходами (подлежащими обложению налогом на прибыль организаций) признаются, в частности, доходы в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям. В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 8 июня 2010 г. N 17462/09 и от 22 февраля 2011 г. отмечается, что указанная норма предусматривает обязанность налогоплательщика учесть суммы требований кредиторов, по которым истек срок исковой давности, в составе внереализационных доходов в определенный налоговый период (год истечения срока исковой давности), а не в произвольно выбранный налогоплательщиком.

Иными словами, законодатель предписывает рассматривать задолженность организации перед кредиторами, которую они уже не смогут с нее принудительно взыскать через суд, как подлежащий налогообложению доход самой организации (деньги непотраченные приравниваются к деньгам заработанным). Казалось бы, данный доход появляется у налогоплательщика вне зависимости от его воли (в момент истечения срока исковой давности, в момент ликвидации кредитора и т.д.). Однако здесь нет исключения - возникновение гражданско-правовой задолженности, скорее всего, имело место

вследствие возмездного получения налогоплательщиком от контрагента некоторого объекта гражданских прав (ст. 128, п. 3 ст. 423 ГК РФ), стоимость которого соответствовала размеру возникшей задолженности. Соответственно, получение указанного объекта и возникновение данной задолженности полностью зависело от воли налогоплательщика. Законодатель лишь определяет момент времени, когда объект гражданских прав фактически становится безвозмездно полученным, а его стоимость, равная соответствующей задолженности, становится доходом (поскольку в подавляющем большинстве случаев должники не возвращают своим кредиторам долги после истечения срока исковой давности). Можно отметить, что в силу п. 8 ст. 250 НК РФ внереализационными доходами в общем случае признаются доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав. Соответственно, если безвозмездность получения имущества изначально не вызывает сомнений, то данное имущество будет обложено налогом на прибыль немедленно (в периоде получения).

Другой пример: в силу п. 7 ст. 408 НК РФ в отношении имущества, перешедшего по наследству физическому лицу, налог на имущество физических лиц исчисляется со дня открытия наследства. Соответственно, наследник, принявший наследство, тем самым становится налогоплательщиком налога на имущество как бы "задним числом", то есть не с момента принятия им наследства (ст. 1152 ГК РФ), а с момента открытия наследства (ст. ст. 1113, 1114 ГК РФ), иными словами, в общем случае, с момента смерти наследодателя. При этом очевидно, что момент открытия наследства является для наследника с правовой точки зрения событием.

Однако здесь, как представляется, также нет событийного объекта налогообложения - принятие наследства является действием наследника. С этой точки зрения п. 7 ст. 408 НК РФ в действительности не говорит о том, что лицо, принявшее наследство, становится налогоплательщиком с момента открытия наследства. В данном случае речь следует вести только о дополнительной сумме налога, исчисленной за период до принятия наследства (что, впрочем, никак не нарушает требования правовой определенности и свободы решения о принятии наследства). Нельзя не отметить, что в силу подп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ наследник, принявший наследство, обязан оплатить задолженность наследодателя по поимущественным налогам, сложившуюся до момента открытия наследства, в том числе и по налогу на имущество физических лиц. В Определении КС РФ от 22 марта 2012 г. N 411-О-О разъяснено, что законодатель, действуя в рамках предоставленной ему дискреции в сфере налогообложения, с учетом специфики рассматриваемых правоотношений определил, что имущество, принятое в наследство, включая долю в праве собственности на квартиру, облагается налогом на имущество физических лиц с момента открытия наследства.

Следует упомянуть и случаи возникновения объектов налогообложения, формально являющиеся следствием действий не налогоплательщика, а иных лиц, и, как правило, осуществляемых без учета (и, возможно, даже против) воли налогоплательщика. Имеются в виду, например, объекты налогообложения, возникающие у недееспособных физических лиц через действия их законных представителей. В этой же группе можно упомянуть продажу имущества налогоплательщика в порядке исполнительного производства судебным приставом-исполнителем (ст. ст. 47, 48 НК РФ); продажу имущества налогоплательщика арбитражным управляющим в рамках банкротства. С точки зрения норм гражданского права должник, на имущество которого обращалось взыскание, не является стороной договора купли-продажи, заключенного с лицом, выигравшим публичные торги (п. 13 информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. N 101). Однако в Постановлении Президиума ВАС РФ от 7 июля 1998 г. N 7760/97 рассматривалась ситуация, в рамках которой имущество реализовывалось не налогоплательщиком (организацией), а судебным приставом-исполнителем. При этом в налоговой декларации (расчете) по НДС оборот по реализации этого имущества не был учтен. По мнению Суда, из Закона РФ "О налоге на добавленную стоимость" (в настоящее время утратил силу) не следует, что основанием возникновения правоотношений по уплате этого налога являются только волевые действия (сделки) самого налогоплательщика.

Подобный вопрос был рассмотрен и в Определениях КС РФ от 19 июня 2012 г. N 1086-О и от 17 января 2013 г. N 35-О: в НК РФ не предусмотрено право на освобождение от налогообложения НДФЛ доходов, полученных физическим лицом от реализации ценных бумаг в случае их принудительного выкупа.

По изложенным причинам верной представляется следующая общая позиция: налоговые последствия основанной на законе принудительной продажи имущества налогоплательщика не имеют отличий от налоговых последствий продажи имущества, осуществленной самим налогоплательщиком.

Но в целом в подобных ситуациях, как представляется, речь идет о законном "замещении" воли (действий) налогоплательщика волей (действиями) иных лиц. В частности, в плане принудительной реализации имущества для целей погашения долгов, по сути, имеют место те действия, которые в силу закона должен был совершить сам налогоплательщик. Соответственно, здесь также не усматривается нарушений постулата о том, что обязанность по уплате любого налога так или иначе представляет собой

результат действий налогоплательщика.

Противоположный пример - если действия налогоплательщика осуществляются им в силу обстоятельств, находящихся вне какого-либо его контроля и интереса (в т.ч. презюмируемого). Так, действия публично хозяйствующего субъекта, совершающего их не самостоятельно, а в силу указаний руководящего им органа власти, вообще говоря, не могут порождать обязанность по уплате налогов, что косвенно подтверждается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 30 ноября 2010 г. N 9167/10. По мнению Суда, безвозмездная передача имущества унитарным предприятием своему учредителю - публично-правовому образованию, осуществляемая во исполнение нормативных правовых актов, является для унитарного предприятия убытком (а не объектом обложения каким-либо налогом).

Даже если налогоплательщик действует по своей воле и в своем интересе, налоговое законодательство обычно не делает различий в том, как именно он получил облагаемый доход (имущество). Так, в Определении КС РФ от 26 января 2010 г. N 123-О-О разъяснено, что не имеет правового значения для определения подлежащей применению налоговой ставки по НДФЛ то обстоятельство, каким образом реализовано налогоплательщиком право на получение дохода, признаваемого объектом налогообложения, - в результате добровольного исполнения денежного обязательства стороной по договору или в результате защиты данного права в судебном порядке. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 ноября 2005 г. N 11406/05 отмечается, что статус налогоплательщика как собственника основного средства не зависит от того, по каким основаниям основное средство было приобретено. Соответственно, расходы, понесенные налогоплательщиком в связи с приобретением статуса собственника, должны учитываться единообразно. В противном случае налогоплательщик, изготовивший объект основных средств для собственных нужд самостоятельно, ставится в неравное положение по сравнению с налогоплательщиком, приобретшим основное средство на основании договора купли-продажи, что противоречит принципу равенства налогообложения, установленному п. 1 ст. 3 НК РФ.

При анализе рассматриваемой проблемы представляют интерес особенности правового регулирования некоторых налогов, предполагающие резкое изменение налогового режима в случае, если выручка налогоплательщика, осуществляющего предпринимательскую деятельность, от реализации товаров (работ, услуг) превысит определенную величину за контролируемый период времени. Подобные нормы предусмотрены, например, в п. 5 ст. 145 НК РФ (прекращение права на освобождение от НДС), в п. 4 ст. 346.13 НК РФ (прекращение права на применение УСН). Здесь может сложиться впечатление, что налогоплательщик не может полностью контролировать свою выручку (контрагенты могут заплатить раньше, либо позже обусловленного срока), вследствие чего имеет место правовая неопределенность и зависимость налоговых обязательств скорее от событий, чем от действий налогоплательщика. При этом на основании ст. 315 ГК РФ должник вправе исполнить обязательство до срока, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или условиями обязательства либо не вытекает из его существа. Однако досрочное исполнение обязательств, связанных с осуществлением его сторонами предпринимательской деятельности, допускается только в случаях, когда возможность исполнить обязательство до срока предусмотрена законом, иными правовыми актами или условиями обязательства либо вытекает из обычаев или существа обязательства.

Соответственно, в приведенных примерах нет оснований говорить о том, что налогоплательщик, осуществляющий предпринимательскую деятельность, находится в состоянии правовой неопределенности - он, в частности, может согласовывать с контрагентами сроки и объемы платежей, с тем чтобы не лишиться выгодного режима налогообложения.

Тем не менее в научной литературе можно встретить позицию о существовании событийных объектов налогообложения. Так, Е.В. Порохов относит к налогам с такими объектами ранее существовавшие налоговые обязательства за черные и карие глаза, за бездетность, на холостяков и т.д. <665>. Однако представляется, что при условии независимости суммы такого налога от дохода или имущества имеет место разновидность подушного налога, "замаскированного" различными признаками, не имеющими прямого отношения к налогу. Например, при "чистом" подушном налоге обязанность по его уплате в равной мере несут все подданные соответствующего государства без учета доходов и имущества. При выделении определенной категории подданных (например - по цвету глаз, наличию бороды, статусу совершеннолетнего или индивидуального предпринимателя) характер налога как подушного не изменится. Объектом этого налога также будет являться факт проживания выделенной категории лиц на территории, подпадающей под юрисдикцию публичной власти. Если же сумма налога будет прямо зависеть от величины дохода или стоимости имущества, данный налог будет представлять собой разновидность подоходного (поимущественного) налога, независимо от того, что уплачивать его будут, например, только холостяки. Именно так был урегулирован налог на холостяков, одиноких и бездетных граждан СССР, введенный Указом Президиума ВС СССР от 21 ноября 1941 г. (утратил силу), в п. "а" ст. 6 которого было предусмотрено, что налог с граждан взимается в размере 5% их дохода,

облагаемого подоходным налогом в текущем году.

<665> Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебное пособие. Алматы, 2001. С. 101.

Но и в рамках изложенных рассуждений следует учитывать один существенный момент. Подушные налоги, во многом ставшие основой для последующих налогов (поимущественных и с результатов деятельности), тем не менее имеют определенный "событийный" признак в своем объекте. Факт рождения человека на некоторой территории, очевидно, представляет собой событие. Но именно этот факт, по сути, и "запускает" подушное налогообложение (если соответствующий налог взимается вне зависимости от возраста). Так, введенная Петром I подушная подать взималась и с младенцев, и со столетних стариков <666>. Идея же о том, что можно избежать подушного (как, впрочем, и любого иного) налогообложения, просто переместившись на другую территорию (в другую страну), где нежелательного налогообложения нет, для многих людей на практике нереализуема, так как требует значительных материальных затрат и потерь, и, кроме того, обычно, и разрешения властей другой территории (страны). Немаловажно и то, что сам вопрос в выборе страны, в которой потенциальный мигрант будет доволен как налогообложением, так и иными параметрами жизни, по всей видимости, является очень непростым.

<666> Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоги. Люди. Время. ... или этот безграничный Мир Налогов. С. 70.

Кроме того, все вышеизложенное, очевидно, не означает, что юридические факты - события не играют в налогообложении никакой роли. Так, любой налог должен быть урегулирован исходя из требования правовой определенности, в том числе и временной. Соответственно, нормы, регламентирующие некоторый налог, предполагают наличие одного (срок уплаты - для разовых налогов) либо двух (срок уплаты и налоговый период - для прочих налогов) временных параметров. Исходя из п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25 датой возникновения обязанности по уплате налога является дата окончания налогового периода.

При этом сроки в теории права традиционно рассматриваются, как юридические факты - события, поскольку время течет независимо от желания человека. В целом можно утверждать, что события, влияющие на исчисление и уплату некоторого налога, имеют отношение ко всем налогоплательщикам данного налога (либо к некоторой их категории) и порождают единообразные правовые последствия у них у всех. Действия же самого налогоплательщика влияют только на его налоговые обязательства; а в отсутствие облагаемых действий (в отсутствие облагаемых состояний, являющихся результатом действий) налоговые обязательства не возникают.

Некоторые обязанности налогоплательщика (но не обязанность по уплате налога) могут возникать только вследствие событий - например, истечения очередного периода времени (налогового периода). Так, исходя из п. 5 ст. 174, ст. 386 НК РФ, Определения КС РФ от 17 июня 2008 г. N 499-О-О, п. 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71, п. 6 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. N 148 по некоторым налогам (в т.ч. НДС, налог на имущество организаций...) обязанность по представлению налоговых деклараций не связана с наличием суммы такого налога к уплате, а является только следствием отнесения соответствующего субъекта к числу его потенциальных плательщиков. Соответственно, организация в общем случае обязана представлять налоговые декларации по НДС по итогам каждого квартала, даже если она не осуществляла облагаемую НДС деятельность.

Исходя из отсутствия у налога признаков санкции любой объект налога может быть только правомерным юридическим фактом (действием или состоянием). Совершение действий (нахождение в состоянии), являющихся объектом налогообложения, должно в конечном итоге являться правом, а не обязанностью налогоплательщика. Е.В. Порохов справедливо отмечает, что выбор того, вступить в отношении, подверженное налогообложению, или нет, с тем чтобы получить определенную выгоду от этого и вместе с тем попасть под налогообложение, всегда должен оставаться за налогоплательщиком <667>. Из данной позиции можно вывести и следствие - если в качестве объекта налога законодателем избрано правовое состояние, то налогоплательщик по своей воле всегда может выйти из данного состояния. Так, если рассматривать транспортный налог, то в силу п. 1 ст. 358 НК РФ объектом данного налога является правовое состояние владения отдельными видами транспортных средств, зарегистрированных в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации. Соответственно, налогоплательщик по своему желанию может прекратить налогооблагаемое состояние, например путем отчуждения транспортного средства, путем снятия его с регистрации.

<667> Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебное пособие. Алматы, 2001. С. 159.

Определенное подтверждение данного подхода имеет место в Определении ВС РФ от 17 февраля 2015 г. по делу N 306-КГ14-5609. С точки зрения Суда, применительно к обложению транспортным налогом потерпевшего аварию самолета, до момента завершения расследования уголовного дела по факту данного авиационного происшествия органом СКР, проведение налогоплательщиком действий по снятию самолета с учета не представлялось возможным. Суд отметил, что в случае, когда действующее налоговое законодательство связывает момент возникновения обязанности по уплате налога либо прекращения такой обязанности с действиями налогоплательщика, и на последнего возлагается обязанность, в том числе по обращению в компетентные органы с заявлением о постановке или снятии с регистрационного учета соответствующего объекта налогообложения, то есть регистрация носит заявительный характер, риски наступления неблагоприятных последствий несовершения таких действий лежат именно на налогоплательщике.

В ряде актов КС РФ (в т.ч. Постановления от 13 марта 2008 г. N 5-П, от 23 декабря 2009 г. N 20-П, от 1 марта 2012 г. N 6-П) отмечается, что налоговые обязательства, будучи прямым следствием деятельности в экономической сфере, неразрывно с нею связаны. Их возникновению, как правило, предшествует вступление лица в гражданские правоотношения, т.е. налоговые обязательства базируются на гражданско-правовых отношениях либо тесно с ними связаны. Частный случай данного правила рассмотрен в Определении КС РФ от 2 ноября 2006 г. N 444-О и от 1 июня 2010 г. N 753-О-О в отношении дохода, полученного от реализации имущества: налогообложение выступает следствием осуществления субъективного гражданского права собственности, поскольку правомочие распоряжения его объектом (определенным имуществом), в том числе путем отчуждения, составляет элемент юридического содержания соответствующего гражданско-правового отношения, а обязанность уплачивать налоги и сборы, обусловленная наличием объекта налогообложения (дохода, полученного от реализации этого имущества), возникает и исполняется в рамках налогового правоотношения. С точки зрения А.А. Рябова, гражданское правоотношение логически и в большинстве случаев хронологически предшествует налоговому правоотношению <668>.

<668> Рябов А.А. Влияние гражданского права на налоговые отношения (доктрина, толкование, практика). М., 2014. С. 31.

Иная взаимосвязь некоторых гражданских и налоговых правоотношений была оценена А.Ф. Черданцевым. По мнению данного ученого, в обществе складываются отношения, которые представляют собой основу общества и существуют независимо от того, существует право или нет (в т.ч. отношения собственности, семейные). Отмена, например, законов о собственности или Семейного кодекса отнюдь не повлечет ликвидации отношений собственности, брачных и семейных отношений. Также могут быть условно выделены надстроечные отношения - в т.ч. налоговые, процессуальные, которые существуют только при наличии норм права <669>.

<669> Черданцев А.Ф. Логико-языковые феномены в юриспруденции. М., 2012. С. 231.

В силу косвенного характера регулирующей функции налога законодательство о налогах не может обязывать налогоплательщиков зарабатывать (не зарабатывать) деньги или владеть (не владеть) облагаемым имуществом. В нормативных актах определено, какие именно виды деятельности и имущество подлежат налогообложению и на каких условиях. Соответственно, объем налоговых поступлений в бюджетную систему в первую очередь зависит от того, в каком объеме частноправовые субъекты занимаются облагаемыми видами деятельности и владеют облагаемым имуществом, а не от активности налоговых органов. Как говорил Лао-Цзы, когда обычные люди приносят прибыль, правительство извлекает выгоду из их успехов <670>.

<670> Вэнь-Цзы: Познание тайн. Дальнейшее развитие учения Лао-Цзы. М., 2004. С. 123.

В соответствии с п. 3 ст. 3 НК РФ налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Именно предмет налога - явление материального мира, является экономическим основанием налога. Предмет налога предопределяет возможности налогоплательщика к уплате налога. Латинское изречение гласит: **ultra posse nemo tenetur** - никто не может быть обязан выше своих возможностей <671>.

<671> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 370.

Наиболее древним и упрощенным обычно является **подушное налогообложение**. В Древнем Риме такие платежи обозначались как **tributum capitis** - подушный сбор <672>. Объектом подушного налога является факт нахождения (проживания) лица на территории, подпадающей под юрисдикцию данной власти (состояние). При подушном налогообложении презюмируется наличие у лица возможностей для уплаты налога только исходя из факта существования этого лица. В упрощенном варианте способность налогоплательщика такого налога презюмируется государством так: может позволить себе жить на этой территории - значит, имеешь средства к существованию. А.П. Куницын справедливо полагал, что мерой при определении подушного налога будет только произвол определяющего <673>.

<672> Дыдынский Ф.М. Латинско-русский словарь к источникам римского права. Варшава: типография К. Ковалевского, 1896 // СПС "Гарант".

<673> Куницын А.П. Энциклопедия прав. М., 2010. С. 64.

Предметом подушного налога является сам человек (лицо); масштабом - единицы людей (лиц). С учетом позиции Д. Брюммерхоффа при подушном налогообложении совпадают предмет налогообложения и налогоплательщик <674>. Не допустить возникновения обязанности по уплате подушного налога можно только уйдя из-под власти данного государства (что, впрочем, справедливо в отношении любого налога).

<674> Брюммерхофф Д. Теория государственных финансов. Владикавказ, 2001. С. 193.

Впрочем, возможности "налоговой миграции" среднестатистического человека в исторические времена и в настоящее время существенно отличаются. Так, С.Н. Паркинсон рассуждает о том, что и в Римской империи, и в Китае миграция, по крайней мере между провинциями, была сравнительно легка. Ситуация в корне меняется, когда некуда идти или когда налоги повсюду высоки. В жестких границах современного национализма налогоплательщик чувствует себя как в мышеловке. Налоги возрастают до некоторого нового уровня, выше которого налогоплательщик отказывается платить <675>. В то же время "налоговая миграция" для обеспеченных лиц может являться вполне приемлемым действием. С этой точки зрения и современная публичная власть, облагая повышенными налогами имущие классы, как правило, учитывает возможность их "налоговой миграции".

<675> Паркинсон С. Закон и доход. М., 1992.

При этом еще И.Н. Тургенев отмечал, что поголовные налоги собираются с каждого поровну, иногда же соотносятся со званием или чином. В начале существования Древнего Рима поголовные налоги (**ex capite**) были в большом употреблении и составляли почти единственный доход правительства. Главное неудобство поголовных, или подушных, налогов состоит в том, что они не соотносятся с доходом каждого; но оно обычно вознаграждается маловажностью подати <676>. В современных государствах подушное налогообложение практически не применяется, хотя могут иметь место исключения. Д. Брюммерхофф приводил пример налога на пожарную охрану в Баварии, который взимался только с мужчин определенного возраста, если они не являются членами добровольной пожарной дружины <677>. Однако по сведениям, приведенным М. Визентин, Федеральный конституционный суд Германии в решении от 24 января 1995 г. установил, что соответствующее законодательство проводит дискриминацию по половому признаку, противоречит основным принципам, применяемым к специальным сборам, имеющим характер налогов <678>.

<676> Тургенев И.Н. Опыт теории налогов. Золотые страницы финансового права России. М., 1998. Т. 1. С. 177.

<677> Брюммерхофф Д. Теория государственных финансов. Владикавказ, 2001. С. 193.

<678> Визентин М., Демейер К., Тернер Г. Учет в национальной судебной практике правовых позиций наднациональных судов по вопросам налогообложения // Налоговед. 2014. N 8. С. 42.

До 1 января 2004 г. в России тоже взимался фактически подушный местный налог (в части, относящейся к физическим лицам) - целевой сбор на содержание милиции, на благоустройство территорий, на нужды образования и другие цели (подп. "ж" п. 1 ст. 21 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"). Ставка сборов в год не могла превышать размера 3% от 12 установленных законом размеров минимальной месячной оплаты труда для физического лица (т.е. размер предполагался фиксированным). В совместном письме Госналогслужбы России, Минфина России и Комиссии Совета Республики Верховного Совета РФ по бюджету, планам, налогам и ценам от 2 июня 1992 г. N ИЛ-6-04/176/, 04-05-20/, 5.1/693, которым были утверждены

Примерные положения (рекомендации) по отдельным видам местных налогов и сборов, в качестве плательщиков данного налога было рекомендовано указывать граждан, проживающих на соответствующей территории.

Кроме того, очень напоминали подушный налог страховые взносы в Пенсионный фонд РФ в виде фиксированного платежа, уплачиваемые индивидуальными предпринимателями на основании ст. 28 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" (в соответствующей части утратил силу), хотя данные платежи и имеют условно-возмездную правовую природу. В Определении КС РФ от 12 апреля 2005 г. N 165-О разъяснено, что по буквальному смыслу указанного нормативного положения фиксированный платеж на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии должен уплачиваться всеми без исключения индивидуальными предпринимателями, в том числе теми, кто уже достиг пенсионного возраста, а также теми, чей возраст близок к пенсионному.

В настоящее время индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой (не производящие выплаты физическим лицам) обязаны уплачивать страховые взносы, урегулированные в ст. 14 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах...", как фиксированную сумму, зависящую от установленного размера МРОТ. Так, за 2015 год предприниматели, если их доход не превысил 300 тыс. руб. (в т.ч. и вообще не осуществлявшие предпринимательскую деятельность), должны уплатить во внебюджетные фонды 22261,38 руб. Соответственно, данный платеж в указанной части фактически является статусным и имеет значительное сходство с подушным налогом.

В Постановлении КС РФ от 4 апреля 1996 г. N 9-П Суд определенным образом высказался относительно подушного налогообложения: оно не учитывает финансового потенциала различных налогоплательщиков, что при чрезмерно высоком налоге означает взыскание существенно большей доли из имущества неимущих или малоимущих граждан и меньшей доли - из имущества более состоятельных граждан. Соответственно, можно заключить, что КС РФ не отрицает подушное налогообложение как таковое - оно становится неконституционным только при чрезмерно высоком налоге. По всей видимости, современное "подушное" обложение индивидуальных предпринимателей страховыми взносами с точки зрения законодателя не установлено как чрезмерно высокое.

Интересно то, что некоторыми российскими политиками прямо высказываются и обосновываются идеи о необходимости введения в нашей стране подушного налогообложения всех граждан <679>. В Англии подушный налог (**poll tax**), который должен был выплачивать каждый совершеннолетний житель дома, был введен в 1990 году с подачи Маргарет Тэтчер <680>, но вызвал серьезные общественные беспорядки и был отменен через непродолжительное время при новом премьер-министре Джоне Мейджоре <681>.

<679> URL: <http://www.kommersant.ru/doc/215147>.

<680> URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Тэтчер,_Маргарет.

<681> URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Мейджор,_Джон.

Также достаточно древним является **поимущественное налогообложение**. Оно применяется в настоящее время (налоги на имущество физических лиц и организаций, земельный налог, транспортный налог), и, скорее всего, сохранится в обозримом будущем. Объектом поимущественного налога является факт владения на определенном праве некоторыми видами имущества (состояние). Е.В. Порохов справедливо отмечает, что объект налогообложения в поимущественных налогах следует именовать объектом-состоянием <682>.

<682> Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебное пособие. Алматы, 2001. С. 100.

Интересный подход, демонстрирующий взаимосвязь гражданского и налогового права, продемонстрирован в Постановлении КС РФ от 13 марта 2008 г. N 5-П. Исходя из данного судебного акта, собственники имущества обязаны в силу ГК РФ нести бремя содержания принадлежащего им имущества (ст. 210), включая участие в уплате налогов в отношении этого имущества (ст. 249).

Современное поимущественное налогообложение обычно предполагает в качестве предмета такие виды имущества, которые регистрируются специализированными органами исполнительной власти (налог на имущество физических лиц, транспортный налог, земельный налог). Второй вариант - соответствующие виды имущества учитываются (декларируются) самим налогоплательщиком, а факт облагаемого владения может быть эффективно проверен налоговым органом. Так, налогом на имущество организаций в общем случае облагаются основные средства (п. 1 ст. 374 НК РФ), их параметры налогоплательщик учитывает посредством бухгалтерского и налогового учета. Кроме того, в плане налога на имущество организаций учет облагаемого имущества в некоторой степени выгоден налогоплательщику - через механизм амортизации уменьшается налог на прибыль.

Сомнительны попытки обложения поимущественными налогами таких видов имущества, наличие (отсутствие) которых в современных условиях сложно контролировать. Например, в подп. "к" п. 1 ст. 21 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (утратил силу) был предусмотрен местный сбор с владельцев собак (фактически - налог). Сбор должны были вносить физические лица, имеющие в городах собак (кроме служебных), в размере, не превышающем 1/7 установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда в год. При этом, в силу ст. 25 Конституции РФ жилище неприкосновенно; никто не вправе проникать в жилище против воли проживающих в нем лиц иначе как в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения. Следовательно, эффективно проконтролировать наличие (отсутствие) собаки налоговые органы не могли. В таких условиях очевидно, что введение данного местного налога было изначально бесперспективным. Р.Ф. Сякин приводит сведения о том, что в 1992 г. на территории г. Саратова взимался местный налог - сбор с владельцев собак, издержки по взиманию которого превысили поступления по этому сбору. Естественно, с 1993 г. этот сбор был отменен <683>.

<683> Сякин Р.Ф. Основы организации налогов и налоговых систем // Налоги и финансовое право. 2010. N 6.

Можно отметить, что в п. 28 Рекомендации N R (2005) 1 Комитета министров Совета Европы "О финансовых средствах местных и региональных властей" (принята 19 января 2005 г.) разъяснено, что местные налоги должны иметь достаточно высокую доходность, низкий уровень административных расходов и низкую стоимость контроля.

Периодически высказываемые в России идеи о введении налога на роскошь на практике пока свелись к изменению правил исчисления транспортного налога. В п. 2 ст. 362 НК РФ с 1 января 2014 г. введены повышающие коэффициенты для легковых автомобилей (минимальный размер: 1,1 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн. руб. до 5 млн. руб. включительно, с года выпуска которых прошло от 2 до 3 лет; максимальный размер: 3 - в т.ч. в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 15 млн. руб., с года выпуска которых прошло не более 20 лет). Минпромторгом России приняты "Перечень легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов рублей" (опубликован на сайте Министерства 28 февраля 2014 г. <684>), "Перечень легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов рублей для налогового периода 2015 года" (опубликован на сайте Министерства 27 февраля 2015 г. <685>), а также Приказ от 28 февраля 2014 г. N 316 "Об утверждении Порядка расчета средней стоимости легковых автомобилей в целях главы 28 Налогового кодекса Российской Федерации". Следует отметить, что в послании Президента РФ Федеральному Собранию от 12 декабря 2012 г. Правительству РФ предлагалось реализовать принятые принципиальные решения по так называемому налогу на роскошь, включая элитную недвижимость и, как бы тяжело ни было, на дорогие автомобили, пускай даже новые.

<684> URL: <http://minpromtorg.gov.ru/docs/#!1925>.

<685> URL:
http://minpromtorg.gov.ru/docs/#!perechen_legkovykh_avtomobiley_srednei_stoimostyu_ot_3_millionov_rublei.

Вопрос введения и взимания некоторого налога во многом зависит от следующих из законодательства возможностей налоговой службы. Поскольку, например, в Великобритании взимается налог на телевизоры <686>, очевидно, что английская налоговая служба в соответствии с законодательством данной страны имеет достаточные полномочия по контролю наличия телевизоров у налогоплательщиков. Сходный платеж был установлен и в Германии: взнос на публичное телерадиовещание до 2013 года взимался с лиц, владеющих устройствами, принимающими теле- или радиосигнал; а в настоящее время - с любого лица, имеющего жилое (коммерческое) помещение, поскольку в нем потенциально может быть телевизор либо компьютер <687>.

<686> Интересные факты о налогах и налогообложении // Налоги и финансовое право. 2008. N 2.

<687> Левин И.Г. Взнос на публичное телерадиовещание в ФРГ: сложности поддержания конституционной законности // Налоговед. 2014. N 12. С. 78.

Следует учесть, что облагаемое владение не обязательно должно осуществляться на праве собственности. Так, ст. 14 Основного закона ФРГ устанавливает, что собственность обязывает; ее использование должно одновременно служить общему благу. П. Кирххоф, рассматривая указанное положение, отмечает, что данная статья допускает налоговое обложение частной собственности при пользовании, а в смягченной форме - только при владении ею <688>. В России, к примеру, общие

положения п. 1 ст. 388 НК РФ устанавливают, что налогоплательщиками земельного налога в общем случае признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемые объектом налогообложения, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

<688> Государственное право Германии. М., 1994. Т. 2. С. 144.

При поимущественном налогообложении презюмируется наличие у лица возможностей для уплаты налога исходя из факта владения имуществом, его использования и содержания. Иногда данную презумпцию объясняют так: владелец имущества получает (может получать) доход от использования данного имущества. Сходная позиция, касающаяся земельного налога (и, очевидно, применимая к любым поимущественным налогам) изложена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 12 марта 2013 г. N 12992/12. По мнению Суда, принцип экономической обоснованности взимания земельного налога как поимущественного налога нарушается, если обязанность по его уплате возлагается на лицо, не обладающее земельным участком и не имеющее юридической возможности извлекать доход от его использования.

Однако некоторые виды имущества не предназначены для получения дохода (например - единственная квартира, используемая собственником для проживания). Можно привести пример позиции коллегии Наркомфина в 1919 году в отношении основ налоговой реформы: привлечение к налогообложению не только доходов, но и имуществ, хотя бы последние и не приносили дохода <689>. Презюмирование возможности к уплате земельного налога было достаточно четко выражено в статье 3 Закона РФ от 11 октября 1991 г. N 1738-1 "О плате за землю" (утратила силу): размер земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев, землепользователей и устанавливается в виде стабильных платежей за единицу земельной площади в расчете на год.

<689> Советская экономика в 1917 - 1920 гг. / Под ред. Н.Я. Марковича. М., 1976. С. 396.

Соответственно, в упрощенном варианте способность налогоплательщика поимущественного налога описывается (презюмируется) государством так: может позволить себе владеть определенным видом имущества - значит, как минимум должен иметь средства на его содержание. Д.В. Винницкий, рассматривая поимущественные (иногда обозначаемые как реальные) налоги, обоснованно полагает, что эти налоги в большей степени должны быть нацелены на вещь, на налогооблагаемый предмет, наличие которого в распоряжении налогоплательщика уже само по себе свидетельствует о некотором уровне его платежеспособности, что учитывается при взимании налога <690>.

<690> Винницкий Д.В. Налоговое право: Учебник для бакалавров. М., 2013. С. 34.

Впрочем, иногда поимущественные налоги исчисляются именно исходя из некоторого предполагаемого дохода. Так, М.Ю. Березин приводит сведения о том, что в сфере налогообложения недвижимости в разрезе отдельных стран могут использоваться не только разные подходы к выбору единого или раздельного налогообложения, но концептуально разные подходы к определению того стоимостного показателя, который будет использован в основе исчисления налоговой базы при взимании налогов с объектов недвижимого имущества. Одна концепция отражает классическую методологию налогообложения недвижимости, когда облагаемый объект подвергается налогообложению исходя из своей стоимости (исчисленной, как правило, в особом порядке), в то время как другая концепция, кардинально отходя от системы налогов на имущество, базируется на принципах системы подоходного налогообложения, когда за основу при исчислении налоговой базы принимается не показатель стоимости недвижимости, а величина официально закрепленного в государственном кадастре недвижимости вмененного дохода, приносимого объектом недвижимости <691>.

<691> Березин М.Ю. Развитие системы налогообложения имущества. М., 2011. С. VI.

Предметом поимущественного налога является имущество некоторых видов; возможными вариантами масштаба - единицы имущества, стоимость имущества, мощность двигателя, регистровые тонны валовой вместимости и т.п. Поимущественного налогообложения можно избежать, не владея облагаемым имуществом на той территории, где оно введено.

Несмотря на то что термины "поимущественные налоги", "поимущественное налогообложение" используются уже достаточно давно, заслуживает внимания позиция о том, что гражданское

законодательство понятием "имущество" охватывает не только вещи, но и деньги, которые могут иметь форму дохода, прибыли и т.п. С этой точки зрения налог на доход (прибыль) также представляет собой доход на имущество. Теория же налогового права под имуществом понимает то, что гражданское право именуется вещами. Поэтому реальные налоги (налоги на имущество) правильнее было бы определять как налоги на вещи, а саму эту группу налогов именовать как вещные налоги <692>.

<692> Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. СПб., 2002. С. 75.

Представляет интерес точка зрения М.Ф. Ивлиевой: имущественное налогообложение было характерно для тех исторических периодов, когда государство не имело возможности поймать налогоплательщика за руку, точно посчитать его доходы и взять с него налоги. В настоящее время обращение к таким налогам - анахронизм, шаг назад в эволюционном развитии <693>. В целом соглашаясь с данной позицией, следует признать, что отказ от поимущественного налогообложения, особенно в России, пока маловероятен, в силу того что тотальный контроль за сделками и доходами еще не осуществляется, как и честное декларирование всех доходов налогоплательщиками. В частности, в настоящее время относительно распространенным явлением являются ситуации, в которых владельцами элитных автомобилей и недвижимости оказываются безработные, официально не имеющие никаких доходов.

<693> Налоговая система за последние 10 лет: мнения экспертов // Налоговед. 2014. N 1. С. 38.

Наиболее значимый на сегодняшний день вид налогообложения - **налогообложение деятельности**. Объектом налога является факт осуществления определенной деятельности (действий). Предметом налога является определенная деятельность (действия), имеющая экономически значимый результат (реальный или презюмируемый). Пример того, как именно "измеряется" деятельность по реализации товаров (работ, услуг) как предмет конкретного налога (НДС) приведен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 ноября 2008 г. N 7185/08: стоимость реализованного товара (работ, услуг) употребляется в НК РФ в значении показателя денежной оценки реализованных товаров (работ, услуг), определяемого исходя из цены (тарифа) и количества (объема) товара.

Следует учесть, что результатом облагаемой деятельности не обязательно должно быть приращение имущества налогоплательщика - п. 1 ст. 38 НК РФ в качестве одного из возможных вариантов объектов налогообложения называет расход. Это, в частности, было реализовано в ЕСН с работодателями до 1 января 2010 г., а сейчас - в "зарплатных" страховых взносах в ГВБФ. В настоящее время сходное регулирование реализовано, например, в обязанности арендатора (покупателя) публичного имущества уплатить в бюджет НДС по п. 3 ст. 161 НК РФ (хотя она и обозначена как обязанность налогового агента). Примечательно то, что по сведениям, приведенным С.Г. Пепеляевым и Е.В. Кудряшовой, в законодательстве Европейского союза нет понятия "налоговый агент". Однако, по сути, применяется тот же механизм, но называется он "обратное начисление" (**reverse charge**) <694>.

<694> Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного налогообложения. М., 2015. С. 68.

Кроме того, в определенной степени можно было охарактеризовать как налог на расход ранее установленный в ст. 7 Закона РФ от 18 октября 1991 г. N 1759-1 "О дорожных фондах в Российской Федерации" (в настоящее время утратил силу) налог на приобретение автотранспортных средств (отменен с 1 января 2001 г.). Данный налог должны были уплачивать предприятия, организации, учреждения, предприниматели, приобретавшие автотранспортные средства, в т.ч. путем купли-продажи, мены, в размере определенного процента от цены приобретения.

Вопрос об отнесении налога к доходным или расходным, очевидно, осложняется тем, что в силу возмездности гражданских отношений (в т.ч. в силу п. 3 ст. 423 ГК РФ) доход зачастую подразумевает расход (и наоборот). Кроме того, во многих ситуациях остается дискуссионным вопрос о том, имеет ли вообще место значимый для налогообложения доход (расход).

При реальном результате деятельности в качестве масштаба налога используются характеристики результата (НДФЛ, налог на прибыль организаций и др.); при презюмируемом - внешние характеристики самой деятельности (ЕНВД, патентная система налогообложения, налог на игорный бизнес, торговый сбор и др.). Избежать такого вида налогообложения можно, не осуществляя облагаемых налогом видов деятельности на той территории, где оно введено. Если рассматривать таможенные пошлины как налоги, то налогообложение деятельности также является достаточно древним явлением.

Представляет интерес и позиция С.В. Запольского: налогообложению, в сущности, подлежат не

доходы, прибыль или оборот налогоплательщика, но деятельность, направленная на этот соответствующий результат <695>. Тот же подход можно видеть и в работе Д.В. Винницкого: предметом налогообложения в широком смысле выступает экономическая деятельность отдельных лиц, которая продуцирует имущество, доходы, различные операции и т.д. <696>.

<695> Запольский С.В. Теория финансового права: Научные очерки М., 2010. С. 120.

<696> Винницкий Д.В. Налоговое право: Учебник для бакалавров. М., 2013. С. 278.

Существенный объем налоговых поступлений в федеральный бюджет (основная часть НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и др.) является следствием особого вида деятельности налогоплательщиков - предпринимательской (ст. 2 ГК РФ). Ряд налогов, в т.ч. ЕНВД (п. 2 ст. 346.26 НК РФ), налог, уплачиваемый в связи с применением патентной системы налогообложения (п. 2 ст. 346.43 НК РФ), торговый сбор (п. 1 ст. 412 НК РФ), уплачиваются только лицами, осуществляющими определенные виды предпринимательской деятельности. В Определении КС РФ от 15 июля 2010 г. N 1066-О-О отмечается, что ЕНВД облагаются именно виды предпринимательской деятельности.

Как справедливо полагает С.А. Герасименко, налоговые обязательства субъектов предпринимательской деятельности в большинстве случаев являются прямым следствием именно их предпринимательской деятельности <697>. Ранее отмечалось, что основную часть федерального бюджета в России формируют организации - крупнейшие налогоплательщики. С учетом п. 6 разд. I "Критериев отнесения организаций - юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях" (утв. Приказом ФНС России от 16 мая 2007 г. N ММ-3-06/308@) крупнейшими налогоплательщиками по общему правилу являются коммерческие организации.

<697> Витрянский В.В., Герасименко С.А. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. М., 1995. С. 4.

Практический пример выделения налогов с результатов деятельности - п. 28 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2011 г. N 51 "О рассмотрении дел о банкротстве индивидуальных предпринимателей". Как отметил Суд, после завершения конкурсного производства гражданин считается свободным от исполнения всех оставшихся неудовлетворенными обязательств, связанных с его предпринимательской деятельностью, а также обязательных платежей, основанием для возникновения которых послужила предпринимательская деятельность должника, независимо от того, заявлялись ли указанные требования или обязательные платежи в деле о банкротстве (п. 4 ст. 25 ГК РФ, п. 1 ст. 212 Закона о банкротстве). Должник также освобождается от исполнения не связанных с предпринимательской деятельностью и оставшихся неудовлетворенными обязательств и обязательных платежей, которые были предъявлены и учтены в деле о банкротстве в соответствии с п. 2 ст. 215 Закона о банкротстве.

Таким образом, не исключен и такой подход: гражданин-банкрот не освобождается от обязанности по уплате поимущественных налогов, поскольку основанием для их возникновения не могла являться предпринимательская деятельность должника (их размер не зависит от того, занимается ли владелец облагаемого имущества предпринимательской деятельностью).

В итоге предметы налогообложения можно свести к **трем основным группам: человек (лицо), деятельность человека (лица), иные предметы (в основном - имущество)**. Д. Брюммерхофф также предлагает сходную классификацию: персоны, имущество и виды экономической деятельности <698>. В настоящее время наиболее актуальны последние два вида предметов налогообложения. При этом имуществу соответствует объект налога - владение имуществом на определенном праве (состояние). С учетом отсутствия в современном российском законодательстве (по крайней мере, в НК РФ) подушных налогов разумна классификация объектов (предметов) налога, предложенная В.А. Парыгиной и А.А. Тедеевым: имущество, деятельность налогоплательщика и экономические результаты такой деятельности <699>. Интересно то, что русский правовед Е.Н. Трубецкой в качестве объектов права вообще выделял предметы вещественного мира - вещи, действия лица и, наконец, само лицо <700>.

<698> Брюммерхофф Д. Теория государственных финансов. Владикавказ, 2001. С. 192.

<699> Парыгина В.А., Тедеев А.А. Налоговое право: Учебник. М., 2011. С. 161.

<700> Трубецкой Е.Н. Труды по философии права. СПб., 2001. С. 398.

Следует учесть, что не только владение имуществом может быть избрано законодателем в качестве объекта налога - налогооблагаемого состояния. Например, ст. 212 НК РФ урегулировано налогообложение

НДФЛ предполагаемого дохода - материальной выгоды. В том числе объектом НДФЛ является факт задолженности физического лица, связанной с ранее полученным от организаций или индивидуальных предпринимателей кредитом (займом) под небольшие проценты (либо без процентов). В частности, при беспроцентном займе исчисляется презюмируемый доход, соответствующий 2/3 ставки рефинансирования Банка России, с которого необходимо уплачивать НДФЛ. В данном случае законодатель очередной раз счел необходимым непотраченные средства обложить налогом так же, как заработанные средства. В Определении КС РФ от 11 мая 2012 г. N 833-О отмечается, что данный вид дохода не является доходом от предпринимательской деятельности и подлежит налогообложению независимо от наличия у получившего его физического лица - плательщика НДФЛ статуса индивидуального предпринимателя.

Также в плане обложения некоторых правовых состояний интересен пример налога, который предлагалось ввести в штате Вермонт (США) - налог для тех, у кого **нет** оружия. В этом штате не нужно никаких специальных разрешений на огнестрельное оружие и его ношение (скрытое или открытое). При этом штат Вермонт традиционно занимает первую тройку самых безопасных штатов США. Это штат с одним из самых низких показателей убийств, ограблений, нападений и изнасилований на душу населения. Представитель штата Вермонт Фрэд Маслак как истинный почитатель Конституции США и Второй поправки предложил зарегистрировать тех, кто не владеет оружием и обязать их платить налог штату в размере 500 долларов. Таким образом, Вермонт вводит налог на особый вид роскоши - на роскошное право возлагать свою безопасность на плечи других. И всего-то за каких-то символических 500 долларов США <701>. С учетом изложенного выше, данный налог фактически представляет собой разновидность подушного налога.

<701> URL: http://zbroya.info/ru/blog/2241_nalog-dlia-tekh-u-kogo-net-oruzhiia/.

Вопрос наличия в отечественном законодательстве принципа (требования) **однократности налогообложения (самостоятельности объекта налога)** так или иначе обсуждается в профессиональной литературе уже длительное время. Следует признать, что предпосылки для оправдания существования этого принципа прямо либо косвенно следуют из налогового законодательства. В ст. 6 Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" до 1 января 1999 г. было установлено, что один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный законом период налогообложения. В настоящее время, в силу п. 1 ст. 38 НК РФ каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй НК РФ.

Представляет интерес то, что А.В. Демин, предлагая усовершенствовать нормативное регулирование принципов налогового права и приглашая к дискуссии, считает необходимым закрепление в части первой НК РФ ст. 10.6 "Принципы экономического основания налога и однократности налогообложения", в силу п. 2 которой один и тот же объект налогообложения может облагаться только одним налогом и только однократно за определенный налоговый период <702>. Очевидное следствие из такого подхода - объект налогообложения одного налога не может совпадать с объектом налогообложения любого другого налога.

<702> Демин А.В. Общие принципы налогообложения: каждому принципу - отдельная статья // Налоговед. 2013. N 1. С. 22.

Очевидно, что при рассмотрении данного вопроса ключевым моментом является дефиниция объекта налогообложения, поскольку именно он с точки зрения НК РФ может облагаться налогом вообще и должен облагаться однократно в частности. Есть основания полагать, что если воспринимать объект налогообложения как юридический факт либо рассматривать его в точном соответствии с нормативным определением (п. 1 ст. 38 НК РФ), то сам вопрос существования принципа однократности налогообложения (как и самостоятельности объекта налога) в российском налоговом праве является дискуссионным. Как обоснованно полагает В.М. Зарипов, объект налогообложения как юридический факт не может облагаться налогом ни дважды, ни единожды, ни многократно, ни однократно <703>.

<703> Зарипов В.М. Комментарий к статье // Налоговед. 2013. N 9. С. 28.

Изначально, если под однократностью налогообложения подразумевать то, что **jus non patitur ut idem bis solvatur** - закон не допускает, чтобы одно и то же уплачивалось дважды <704>, то следует полагать, что данное положение с современной точки зрения является настолько тривиальным, что, в частности, не нуждается в том, чтобы его специально обосновывать в числе принципов налогового права.

Очевидно, что требование о многократной уплате некоторого национального налога тому же публичному субъекту по итогам конкретных облагаемых действий или состояний недопустимо - однократная уплата прекращает правоотношение по уплате налога.

<704> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 225.

Само по себе наличие международных договоров об избежании двойного налогообложения позволяет прийти к выводу, что требование о многократной уплате налогов одного типа, установленных в договаривающихся государствах (подходных, поимущественных), в связи с наличием у конкретного налогоплательщика определенного объекта налогообложения в заданном промежутке времени, всего лишь нежелательно с точки зрения справедливости, но не исключено. Отсутствие у России такого договора с конкретным государством, очевидно, не позволит утверждать, что основанные на национальном законе требования российских налоговых органов к налогоплательщику могут быть проигнорированы только на том основании, что налог с соответствующего объекта уже был уплачен в другом государстве. Если бы однократность налогообложения действительно существовала, да еще в ранге выведенного из Конституции РФ принципа, то уплата налога с определенного объекта в иностранном государстве в любом случае означала бы невозможность предъявления требования об уплате аналогичного налога (налогов) в России.

В классическом учебнике под редакцией А.В. Брызгалина при рассмотрении однократности налогообложения приводится следующая позиция: вышеуказанный принцип не запрещает законодателю по разным налоговым платежам применять один и тот же объект обложения. Так, например, выручка от реализации продукции (работ, услуг) выступает объектом налогообложения целого ряда налогов: НДС, налога на пользователей автомобильных дорог, сбора за использование наименования "Россия" и т.д. Однако в связи с тем, что все эти налоги являются самостоятельными платежами, принцип однократности не нарушается. В некоторых зарубежных странах, наоборот, действует принцип многократного обложения, т.е. обложение одного и того же объекта несколько раз одним или различными налогами. Например, в США граждане уплачивают федеральный, штатный и местный подоходные налоги. Штатный подоходный налог с населения (помимо федерального подоходного налога) применяется в сорока штатах, местный подоходный налог - в одиннадцати штатах. Большинство косвенных налогов (акцизы на табак, бензин, алкоголь) взимают как центральные, так и местные органы власти. Налог с продаж взимается и штатами, и местными административными единицами <705>.

<705> Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М., 1997. С. 282 - 283.

Представляется, что наличие в России налогов с идентичными (полностью либо частично) объектами налогообложения - объективная реальность.

Например, в соответствии с п. 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. В силу п. 1 ст. 182 НК РФ объектом налогообложения акциза признается реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров. Соответственно, лицо, реализующее на территории России произведенный им подакцизный товар, в общем случае обязано уплачивать как НДС, так и акциз - различие будет состоять только в способе исчисления и величине сумм данных налогов.

Другой пример - в большинстве случаев реализация организацией товаров (работ, услуг) повлечет возникновение обязанностей как по уплате НДС, так и по уплате налога на прибыль организаций. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 ноября 2011 г. N 15726/10 отмечается, что момент, с которым НК РФ связывает возникновение объекта налогообложения при исчислении налога на прибыль и НДС, определяется как нормами общей части НК РФ - ст. 39, так и положениями глав 21 и 25 НК РФ, из содержания которых следует, что в отношении реализации объектов недвижимого имущества таким моментом при определении налогоплательщиком дохода (налоговой базы) признается передача права собственности на объекты.

В период существования ЕСН (до 1 января 2010 г.) в п. 2 ст. 236 НК РФ предусматривалось, что объектом налогообложения для индивидуальных предпринимателей, адвокатов, нотариусов, занимающиеся частной практикой, признаются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением. В то же время доход являлся и является объектом налогообложения НДФЛ в силу ст. 209 НК РФ, а самозанятые физические лица вправе уменьшить свои доходы на сумму профессиональных налоговых вычетов (ст. 221 НК РФ). Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 16 июня 2009 г. N 1660/09 в рассмотренной Судом ситуации налоговая база по НДФЛ и ЕСН определяется аналогичным образом.

При этом очевидно, что если налоговая база у двух налогов определяется аналогичным образом, то и объект налогообложения определяется аналогичным образом. То, что периодически используемый законодателем термин "момент определения налоговой базы" в действительности представляет собой момент определения объекта налогообложения, подтверждается в работе Ф.А. Гудкова. По мнению данного автора, практически во всех главах НК РФ содержатся нормы о том, в какой момент налогоплательщик обязан определять налоговую базу. Фактически эти нормы означают переопределение обстоятельств, с которыми связывается признание объекта налога. Экономическая и юридическая логика того или иного налога легко модифицируется законодателем под фискальные задачи <706>.

<706> Гудков Ф.А. Вексель. Порядок использования и особенности налогообложения. М., 2010. С. 148.

Если исходить из широкого понимания налогов и рассматривать в таком качестве "зарплатные" страховые взносы в ГВБФ, то весьма примечателен в этом отношении п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" (в редакции, действовавшей до 1 января 2010 г.): объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по ЕСН, установленные гл. 24 "Единый социальный налог" НК РФ. Иными словами: "все маски сброшены".

Тем не менее принцип однократности налогообложения периодически упоминается в актах ВАС РФ. В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 21 июня 2011 г. N 1/11, от 28 июня 2011 г. N 18190/10 Суд пришел к выводу, что взыскание арбитражным судом с налогоплательщика сумм ЕСН без учета уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, независимо от наличия у налогоплательщика обязанности по их уплате, влечет нарушение принципа однократности налогообложения. Тот же подход имеет место и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 января 2011 г. N 11927/10: взыскание ПФР страховых взносов на обязательное пенсионное страхование без учета ЕСН, взысканного налоговым органом во внесудебном порядке в виде разницы между суммой исчисленных и суммой уплаченных страховых взносов, влечет нарушение принципа однократности налогообложения.

Однако представляется, что вышеизложенные акты ВАС РФ вполне могли бы быть мотивированы несоответствием иного подхода Суда требованию справедливости и нормам НК РФ (законодательства о страховых взносах).

В Постановлении КС РФ от 1 июля 2015 г. N 19-П с учетом в том числе недопустимости двойного налогообложения одного и того же экономического объекта исключена возможность истребования НДС как с отгрузки товаров покупателям, так и со страхового возмещения, выплачиваемого страховой организацией при неоплате покупателями указанных товаров. В данном случае, как представляется, также в чистом виде сработал принцип **jus non patitur ut idem bis solvatur** - закон не допускает, чтобы одно и то же уплачивалось дважды <707>, поскольку речь шла фактически об одном и том же налоге.

<707> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 225.

Вопрос однократности налогообложения может быть рассмотрен и через анализ иных правовых позиций КС РФ. В частности, несмотря на то что в актах данного Суда нет прямого вывода о существовании принципа однократности налогообложения, довод о самостоятельности объекта налогообложения у каждого налога использовался для обоснования ряда судебных актов.

Так, в Определении КС РФ от 6 июля 2000 г. N 161-О рассматривалась возможность "параллельного" взимания налога с владельцев транспортных средств (исчисляемого исходя из рабочего объема двигателя легкового автомобиля в кубических сантиметрах) и налога на отдельные виды транспортных средств (рассчитываемого по автомобилям исходя из мощности двигателя). Суд пришел к выводу, что эти налоги по своей правовой и экономической природе являются самостоятельными налогами, различающимися не только по объекту налогообложения и налоговой базе, но и по другим существенным элементам.

Аналогичный подход впоследствии был воспроизведен, например, в Определении КС РФ от 14 декабря 2004 г. N 451-О, исходя из которого налог на имущество организаций (исчисляемый исходя из остаточной стоимости имущества, в т.ч. автомобиля) и транспортный налог (опять же рассчитываемый по автомобилям исходя из мощности двигателя) имеют самостоятельные объекты налогообложения и самостоятельные налоговые базы, установленные с учетом дифференцированного подхода к различным характеристикам транспортного средства: по налогу на имущество организаций они определяются его стоимостным выражением, а по транспортному налогу - физическими свойствами, обуславливающими соответствующий уровень воздействия на состояние дорог общего пользования.

Однако представляется, что те различия, которые усмотрел КС РФ в объектах налогообложения указанными поимущественными налогами, не могли быть основанием для вывода о самостоятельности их объектов. Если рассматривать объект налога как юридический факт в деятельности налогоплательщика, то в поимущественных налогах таковым является состояние владения на определенном праве облагаемым имуществом. В приведенных примерах Суд фактически усмотрел различие в масштабах налогов (при едином объекте - юридическом факте владения автомобилем) и сделал на этом основании вывод о различии в объектах налогов.

Тот же подход будет иметь место, если использовать нормативное определение объекта налогообложения, данное в п. 1 ст. 38 НК РФ: в данной ситуации это имущество. Конкретизация облагаемых видов имущества произведена, например, в ст. ст. 358 и 374 НК РФ (применительно к транспортному налогу и к налогу на имущество организаций это будет, опять же, автомобиль).

С рассмотренных позиций, если отдельные поимущественные налоги совершенно законно исчисляются исходя из разных характеристик одного и того же имущества, то какая-либо ценность в провозглашении принципа однократности налогообложения (самостоятельности объекта налога) сомнительна.

В Определении КС РФ от 2 апреля 2009 г. N 478-О-О рассматривался вопрос о возможности обложения НДФЛ и ЕСН доходов предпринимателя от игорного бизнеса, облагаемых также и налогом на игорный бизнес. Правовая позиция, изложенная в данном судебном акте, представляется весьма неоднозначной. Изначально Суд признал, что формально для индивидуального предпринимателя, который не производит выплаты физическим лицам, объекты налогообложения и налоговые базы по НДФЛ и по ЕСН совпадают. Между тем предназначением ЕСН является формирование финансовой основы социального страхования, его сумма исчисляется и уплачивается в федеральный бюджет и в определенных законом частях - в каждый внебюджетный фонд. Что касается НДФЛ, который непосредственно служит целям финансового обеспечения деятельности государства, то он имеет соответственно иное социально-правовое и экономическое предназначение. Положения ст. ст. 366 и 367 НК РФ позволяют сделать вывод, что налог на игорный бизнес также имеет самостоятельный, отличный от других, объект налогообложения - игровой стол, игровой автомат, касса тотализатора, касса букмекерской конторы, и четко определенную налоговую базу, которая не может совпадать ни с налоговой базой по НДФЛ, ни с налоговой базой по ЕСН, поскольку этим налогом облагаются не доходы налогоплательщика от игорной деятельности, а его имущество.

В данном судебном акте, с одной стороны, признается идентичность объектов налогообложения в НДФЛ и ЕСН, с другой стороны, никаких выводов о нарушении принципа самостоятельности объекта налогообложения не усмотрено, так как данные налоги имеют разное социально-правовое и экономическое предназначение. Кроме того, очень сомнительна квалификация налога на игорный бизнес как поимущественного - как представляется, это один из типичных налогов с презюмируемого дохода (одной правовой природы с ЕНВД и патентной системой налогообложения, исчисляемых исходя из внешних характеристик облагаемой деятельности). Но данная квалификация налога на игорный бизнес в рассматриваемом судебном акте фактически позволила вообще не сопоставлять его с НДФЛ и ЕСН. Можно отметить, что, например, В.М. Зарипов рассматривает налог на игорный бизнес как облагающий вмененную сверхприбыль от особого вида деятельности <708>.

<708> Зарипов В.М. Понятие экономического основания налога // Налоговед. 2014. N 5. С. 42.

Таким образом, по логике КС РФ, по меньшей мере можно утверждать: обложение разными подходными налогами одного и того же объекта (дохода) допустимо, если налоги имеют разное социально-правовое и экономическое предназначение. Опять же, корректен вопрос о ценности подобного принципа однократности налогообложения (самостоятельности объекта налога).

Не исключена и такая позиция: объект налогообложения - скорее экономическая категория и именно в этом смысле сформулирован рассматриваемый принцип. Но с этой точки зрения представляется совершенно справедливым подход, в соответствии с которым экономисты и юристы, употребляя правовые термины, должны вкладывать в них один и тот же смысл <709>.

<709> Гаджиев Г.А., Баренбойм П.Д., Лафитский В.И., Май В.А., Захаров А.В., Мазаев В.Д., Кравченко Д.В., Сырунина Т.М. Конституционная экономика / Отв. ред. Г.А. Гаджиев. М., 2010. С. 15.

На основании изложенного наличие в российском налоговом праве принципа однократности налогообложения, как и принципа самостоятельности объекта налогообложения у каждого налога, представляется сомнительным. Попытки обоснования наличия данных принципов, а также соответствующие нормы права больше дезориентируют правоприменителей, чем предоставляют

налогоплательщикам какие-либо права (гарантии). Сам федеральный законодатель никогда не соблюдал п. 1 ст. 38 НК РФ и легко позволял и позволяет себе облагать разными налогами одни и те же объекты (предметы).

2.3. Налоговая база, ставка, оклад. Налоговый и отчетный периоды. Сроки и порядок уплаты налога

Сумма налога (элемент 3 в кратком перечне существенных элементов налога - см. п. 2.2) как подлежащая уплате налогоплательщиком и не зависящая от каких-либо обстоятельств твердая величина характерна для подушных налогов, но они в настоящее время практически не применяются. Обычно в нормативном акте о конкретном налоге указан способ исчисления суммы налога, исходя из характеристик предмета налога, в т.ч. облагаемого имущества или деятельности налогоплательщика.

Е.В. Порохов полагает, что для того, чтобы уплатить государству налог, необходимо прежде всего ответить на вопрос "сколько?". Сумму платежа можно установить индивидуально, назначив каждому налогоплательщику строго определенную плату. Сумму платежа можно определить и нормативно, указав ее в абсолютной величине или описав порядок и способ (формулу) ее определения в нормативно-правовом акте <710>. В Определении КС РФ от 5 февраля 2009 г. N 367-О-О отмечается, что федеральный законодатель при установлении конкретного налога самостоятельно определяет порядок исчисления налога, обеспечивающий расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет. В решении ВАС РФ от 8 октября 2010 г. N ВАС-9939/10 применительно к НДСЛ сделан следующий вывод: порядок исчисления налога на доходы включает в себя регулирование по вопросам, связанным с определением общих условий признания доходов и расходов, с установлением исключений в части перечня доходов и расходов, не учитываемых для целей налогообложения, с регламентацией вопросов, касающихся момента признания доходов и расходов.

<710> Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебное пособие. Алматы, 2001. С. 36.

Сумма налога в некоторых случаях может исчисляться относительно просто. Например, на основании гл. 29 НК РФ "Налог на игорный бизнес" и Закона Нижегородской области от 30 сентября 2009 г. N 194-З "О налоговой ставке при проведении азартных игр в Нижегородской области" для исчисления данного налога (с презюмируемых результатов деятельности) необходимо умножить количество фактически используемых налогоплательщиком в игорном бизнесе объектов (процессинговых центров или пунктов приема ставок тотализаторов (букмекерских контор)) на сумму налога, соответствующую каждому объекту. Так, при использовании двух процессинговых центров букмекерских контор на территории Нижегородской области размер налога за месяц составит 2 центра x 125000 руб./центр = 250000 руб. Что же касается, например, налога на прибыль организаций (в основном с действительных результатов деятельности), то гл. 25 НК РФ сама по себе является наиболее объемной в части второй НК РФ, а одного арифметического действия для исчисления данного налога, как правило, недостаточно.

Соответственно, для исчисления суммы налога в зависимости от характеристик предмета налога вводят следующие общие понятия.

Налоговая база - количественное выражение предмета налога через масштаб налога и единицу налога.

Налоговая ставка - размер налога (в рублях) на единицу налога.

К.Т.ф. Эеберг полагал, что с облагаемой единицы взимается так называемая единица налогообложения, называемая налоговой ставкой, если облагаемая единица выражается в денежной сумме, часть которой и составляет налог <711>.

<711> Эеберг К.Т.ф. Курс финансовой науки. СПб., 1913. Репринтное издание Bibliard.ru. С. 167.

Налоговая база и налоговая ставка представляют собой оставшуюся часть элемента 3 (см. п. 2.2) в кратком перечне существенных элементов налога. В п. 1 ст. 53 НК РФ даются нормативные определения налоговой базы и налоговой ставки, но они сформулированы несколько иначе, поскольку НК РФ не оперирует понятиями "предмет налога", "масштаб налога". НК РФ исходит из того, что налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения; налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налоговый оклад - произведение налоговой базы на налоговую ставку, т.е. **сумма** налога. Таким образом, налоговый оклад является результатом всех предшествующих вычислений от предмета налога через масштаб, единицу и налоговую ставку; для расчета элемента 3 в кратком перечне существенных

элементов налога. Следует учесть, что сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, может быть и меньше налогового оклада (и даже равняться нулю) при наличии в нормативном акте и применении налоговых льгот (вычетов, расходов, освобождений).

Необходимо отметить, что в НК РФ термин "налоговый оклад" не применяется. Однако в Законе РФ от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (утратил силу) данный термин был использован в ст. 10 и ст. 11 в указанном смысле.

Рассмотрим налогообложение имущества - квартиры. Если масштабом налога является площадь квартиры, а единицей - квадратные метры, то налоговая база будет, например, 100 кв. м. При налоговой ставке 15 руб./кв. м налоговый оклад составит 1,5 тыс. руб. Если масштабом налога является рыночная (учетная, инвентаризационная, кадастровая и т.д.) стоимость квартиры, а единицей - рубли, то налоговая база будет, например, 100 тыс. руб. При налоговой ставке 2% от рыночной (учетной, инвентаризационной) стоимости имущества в рублях налоговый оклад составит 2 тыс. руб.

При налогообложении реализации произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров - сигар масштаб налога в ст. 193 НК РФ установлен как штука (сигара), единица - как единицы штук сигар. Ставка акциза на 2015 г. установлена как 128 руб. за 1 штуку. Соответственно, сигара в магазине в 2015 году в принципе не может стоить дешевле 128 руб. В то же время для сигарилл масштаб налога в ст. 193 НК РФ установлен как штука (сигарилла), единица - как 1000 штук. Ставка налога на 2015 г. установлена как 1920 руб. за 1000 штук сигарилл.

Примечательны следующие сведения: для того чтобы сэкономить на налогах, в 1930 году в США продавались сигареты длиной в 11 дюймов (более 27,5 см) по 5 штук в пачке, поскольку налог взимался в фиксированной сумме с каждой сигареты <712>. Соответственно, при существенном росте акциза на табачные изделия в России и при условии исчисления акциза по сходной "технологии" вполне возможно ожидать и подобных "ответов" отечественных производителей и импортеров.

<712> Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоги. Люди. Время. ... или этот безграничный Мир Налогов. С. 438.

Если же рассматривать налогообложение НДФЛ факта получения налогоплательщиком - физическим лицом дохода от трудовой деятельности, то исходя из п. 3 ст. 210 НК РФ масштабом налога будет денежное выражение дохода (уменьшенного на вычеты), а единицей - рубли. Поскольку, по мнению законодателя, доходы могут быть получены не только в денежной, но и, например, в натуральной форме, на основании п. 1 ст. 211 НК РФ для целей налогообложения такие доходы должны быть оценены в денежном эквиваленте (в рублях же). Стандартная налоговая ставка установлена в п. 1 ст. 224 НК РФ как 13% от налогооблагаемого дохода, в том числе для доходов от трудовой деятельности.

Налоговые **ставки** могут быть **твердыми** (выраженными в твердой сумме на каждую единицу налога), например - 15 руб./кв. м; **процентными** (выраженными в виде процента от единицы налога в денежной форме), например - 10% от размера прибыли в рублях. Процентные ставки могут быть обозначены (например - в п. 2 ст. 186.1 НК РФ) как **адвалорные (ad valorem** - в соответствии с ценностью, по стоимости <713>).

<713> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 75.

Иногда налоговые ставки устанавливаются в **комбинированном** виде. Так, ст. 193 НК РФ предусматривает на 2015 г. ставку акциза для сигарет и папирос: 960 руб. за 1000 штук + 11% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 1330 руб. за 1000 штук.

Соответствующее определение дано в п. п. 1, 2 ст. 187.1 НК РФ: расчетной стоимостью признается произведение максимальной розничной цены, указанной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, и количества единиц потребительской упаковки (пачек) табачных изделий, реализованных (переданных) в течение отчетного налогового периода или ввозимых на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. Максимальная розничная цена представляет собой цену, выше которой единица потребительской упаковки (пачка) табачных изделий не может быть реализована потребителям предприятиями розничной торговли, общественного питания, сферы услуг, а также индивидуальными предпринимателями. Максимальная розничная цена устанавливается налогоплательщиком самостоятельно на единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий отдельно по каждой марке (каждому наименованию) табачных изделий.

Таким образом, если в 2015 году производитель указал на пачке сигарет максимальную розничную цену 150 руб., то сумма акциза, приходящаяся на такую пачку, составляет 960 руб./1000 сигарет x 20 сигарет + 11% x 150 руб. = 19,2 руб. + 16,5 руб. = 35,7 руб. С учетом того что в стоимости пачки сигарет еще "заложен" НДС по ставке 18%, его также можно рассчитать - он составит 150 руб. x 18% / 118% =

22,88 руб. В итоге сумма косвенных налогов в цене такой пачки сигарет составит 58,58 руб. или 39,05% от максимальной розничной цены.

Следует отметить, что в силу ч. 5 ст. 13 Федерального закона от 23 февраля 2013 г. N 15-ФЗ "Об охране здоровья граждан от воздействия окружающего табачного дыма и последствий потребления табака" реализация табачной продукции по цене, которая ниже минимальных розничных цен и выше максимальных розничных цен, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, запрещена. Как следует из ч. 1 ст. 14.6 КоАП РФ, завышение регулируемых государством цен (тарифов, расценок, ставок и тому подобного) на продукцию, товары либо услуги, предельных цен (тарифов, расценок, ставок, платы и тому подобного), завышение установленных надбавок (наценок) к ценам (тарифам, расценкам, ставкам и тому подобному), по табачным изделиям завышение максимальной розничной цены, указанной производителем на каждой потребительской упаковке (пачке), являются административными правонарушениями.

Если ставка налога **не зависит от величины налоговой базы**, ставка является **пропорциональной**. Ставка НДФЛ, как это установлено в п. 1 ст. 224 НК РФ, по большинству видов доходов - 13% и не зависит от величины налоговой базы (размер налога изменяется пропорционально изменению налоговой базы и всегда составляет 13% от нее). Но по некоторым налогам ставки могут меняться в зависимости от величины налоговой базы.

Если ставка **возрастает при увеличении базы**, ставка является **прогрессивной**. Так, в соответствии с п. п. 2.1, 2.2 решения Городской Думы города Н. Новгорода от 19 ноября 2014 г. N 169 "О налоге на имущество физических лиц" для ряда облагаемых объектов недвижимого имущества установлена следующая налоговая ставка (в зависимости от кадастровой стоимости объекта налогообложения): до 10 млн. руб. (включительно) - 0,1%; свыше 10 млн. руб. до 50 млн. руб. (включительно) - 0,2%; свыше 50 млн. руб. до 300 млн. руб. (включительно) - 0,3%; свыше 300 млн. руб. - 2%. Прогрессия в данном случае является простой, при применении которой возможны существенные отличия суммы налога при незначительном отличии стоимости имущества. Так, упрощенно говоря, при кадастровой стоимости имущества 10000000 руб. налог составит 10 тыс. руб., при стоимости имущества 10000001 руб. налог уже составит примерно 20 тыс. руб. Кроме того, обычно является прогрессивной ставка транспортного налога на автомобили (в силу п. 1 ст. 361 НК РФ она резко возрастает с увеличением мощности двигателя). Прогрессия в данном случае также является простой.

Налогов, предусматривающих прогрессивную ставку со сложной прогрессией, в настоящее время не установлено. В качестве исторического примера можно привести ст. 6 Закона РФ от 7 декабря 1991 г. N 1998-1 "О подоходном налоге с физических лиц" (утратил силу). Подоходный налог с облагаемого совокупного дохода, полученного в календарном году, взимался по следующим ставкам: при размере облагаемого совокупного дохода, полученного в календарном году, до 50000 руб. ставка налога составляла 12%; от 50001 руб. до 150000 руб. - 6000 руб. + 20% с суммы, превышающей 50000 руб.; от 150001 руб. и выше - 26000 руб. + 30% с суммы, превышающей 150000 руб. В данном случае при незначительном отличии дохода сумма налога существенно не изменится. Например, при доходе в размере 50000 руб. налог составит 6000 руб., а при доходе в размере 50001 руб. налог составит 6000,2 руб.

Следует отметить, что периодически высказываются мнения относительно необходимости возврата к прогрессивному налогообложению доходов физических лиц (и периодически же различными инициаторами в Государственную Думу вносятся соответствующие законопроекты <714>), однако реализация этих предложений на практике, как представляется, пока маловероятна.

<714> URL: http://www.nalog-briz.ru/2015/08/blog-post_20.html.

http://www.nalog-briz.ru/2015/02/blog-post_27.html,

Примечательны сведения, приведенные С.Н. Паркинсоном: в Англии подоходный налог был утвержден законом, принятым британской Палатой общин 9 января 1799 г.: всякий доход свыше 200 фунтов стерлингов в год облагался десятипроцентным налогом, для годовых доходов от 60 до 200 фунтов стерлингов были приняты более низкие налоговые ставки, а доходы ниже 60 фунтов стерлингов вообще не облагались налогом. В США, когда Федеральному правительству стало не хватать средств на ведение гражданской войны, правительство обратилось не к собственной Конституции, а к опыту Великобритании. В результате возник американский подоходный налог. Начало было положено законом, принятым Конгрессом 5 августа 1861 г. Согласно этому закону был введен трехпроцентный федеральный подоходный налог. Этот закон почти тотчас же был заменен законом, принятым в марте 1862 года и подписанным в июле того же года. Согласно новому закону, трехпроцентным налогом облагались доходы ниже 10 тыс. долларов, а для доходов выше 10000 долларов налоговая ставка была 5% <715>.

<715> Паркинсон С. Закон и доход. М., 1992.

Если ставка **снижается при увеличении базы**, она является **регрессивной**. До 1 января 2010 г. действовала гл. 24 НК РФ "Единый социальный налог", в ст. 241 была предусмотрена регрессивная ставка данного налога со сложной регрессией. В настоящее время налогов с регрессивными ставками в НК РФ не предусмотрено.

В качестве регрессивного налога могут быть рассмотрены страховые взносы в ГВБФ с работодателей, урегулированные в Федеральном законе от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах...". Несколько упрощенно можно утверждать, что в соответствии со ст. ст. 8, 12, 15, п. 1.1 ст. 58.2 указанного нормативного акта работодатели в 2015 году уплачивают страховые взносы по ставке 30% от выплат в пользу работников. В то же время на основании п. 5.1 ст. 8 данного Федерального закона и Постановления Правительства РФ от 4 декабря 2014 г. N 1316 с сумм выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица, превышающих 711000 руб. нарастающим итогом с начала календарного года, страховые взносы взимаются по ставке 18%.

Вид налоговой ставки может быть использован как основание для классификации налогов. Так, Е.В. Порохов по отношению суммы налога к налоговой базе в ее динамике выделяет, соответственно, пропорциональные, прогрессивные и регрессивные налоги <716>. Иногда возможен еще один вариант классификации налоговых ставок, описанный Н.П. Кучерявенко: базовые, пониженные и повышенные <717>. Базовая ставка применяется в общем случае, а пониженные (повышенные) - в особых случаях, специально указанных в НК РФ (для отдельных видов доходов, имущества, налогоплательщиков и т.д.). С этой точки зрения базовая ставка НДФЛ - 13% (п. 1 ст. 224 НК РФ), пример пониженной - 9% (п. 4 ст. 224 НК РФ), пример повышенной - 35% (п. 2 ст. 224 НК РФ). Для НДС есть только базовая ставка - 18% (п. 3 ст. 164 НК РФ) и пониженные - 0% и 10% (п. п. 1, 2 ст. 164 НК РФ). В п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 применен термин "более низкая налоговая ставка".

<716> Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебное пособие. Алматы, 2001. С. 71, 72.

<717> Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 2 т. М., 2009. Т. 1: Общая часть. С. 635.

Также следует учесть, что в научной (учебной) литературе иногда выделяется так называемая эффективная налоговая ставка, которая представляет собой процентное отношение суммы налога к налоговой базе. В частности, эффективная налоговая ставка будет отличаться от собственно налоговой ставки в тех налогах, в которых предусмотрена сложная прогрессивная (регрессивная) ставка. В приведенном примере ранее применявшегося подоходного налога при совокупном облагаемом доходе в 120000 руб. сумма налога составит 6000 руб. + 20% от 70000 руб. = 20000 руб. Соответственно, эффективная налоговая ставка составляет 20000 руб. / 120000 руб. x 100% = 16,7%.

Рассматривая вопросы исчисления суммы налога, следует отметить, что КС РФ неоднократно указывал на наличие общего запрета на регулирование обязанности по уплате налогов актами органов исполнительной власти (в т.ч. в Постановлении КС РФ от 11 ноября 1997 г. N 16-П). Однако на практике законодатель, например, в некоторых случаях прямо предусматривает полномочия данных органов на корректировку (в том числе и в сторону повышения) суммы налога через так называемые коэффициенты-дефляторы.

В п. 2 ст. 11 определено, что коэффициент-дефлятор - коэффициент, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год и рассчитываемый как произведение коэффициента-дефлятора, применяемого для целей соответствующих глав НК РФ в предшествующем календарном году, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем календарном году. Коэффициенты-дефляторы устанавливаются, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по нормативно-правовому регулированию в сфере анализа и прогнозирования социально-экономического развития, в соответствии с данными государственной статистической отчетности и подлежат официальному опубликованию в "Российской газете" не позднее 20 ноября года, в котором устанавливаются коэффициенты-дефляторы.

Например, принят Приказ Минэкономразвития России от 29 октября 2014 г. N 685 "Об установлении коэффициентов-дефляторов на 2015 год". Проблема состоит в том, что нормы НК РФ предписывают умножать различные составляющие формулы расчета конкретных налогов на коэффициенты-дефляторы, вследствие чего сумма налога, подлежащего уплате в бюджет, увеличивается (в т.ч. ЕНВД в 2015 году - на 79,8%). В настоящее время повышающие коэффициенты-дефляторы применяются при исчислении в т.ч. НДФЛ по фиксированным платежам иностранных граждан (п. 3 ст. 227.1 НК РФ), НДС по углю (п. 2 ст. 342 НК РФ), ЕНВД (ст. 346.27, п. 4 ст. 346.29 НК РФ), налога на имущество физических лиц при его исчислении по инвентаризационной стоимости имущества (ст. 404 НК РФ).

Высшие судебные органы не усматривают проблем в таком делегировании полномочий. В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 марта 2009 г. N 15256/08 Суд отметил, что корректирующий коэффициент базовой доходности К2 (другой корректирующий коэффициент ЕНВД, но установленный как понижающий) не является обязательным элементом налогообложения, предусмотренным ст. 17 НК РФ. Таким образом, по логике ВАС РФ, раз дополнительный коэффициент (в т.ч. дефлятор) не является обязательным элементом налогообложения, обязательность его применения при расчете налога ничему не противоречит.

Тем не менее, если отбросить указанную "маскировку" и исходить из предлагаемого в п. 2.2 краткого перечня элементов налога, то НК РФ через коэффициенты-дефляторы обязывает уплачивать налоги в суммах больших, чем они исчислены в соответствии с актами законодательных (представительных) органов власти об этих налогах. Для расчета повышающей "добавки" предписывается использовать принятый специально с этой целью нормативный акт органа исполнительной власти. Такой порядок исчисления указанных налогов, как представляется, не соответствует Конституции РФ, однако суды не рассматривают его как неконституционный.

Налоговый период - календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов (п. 1 ст. 55 НК РФ). Налоговый период как временной параметр представляет собой часть элемента 4 (см. п. 2.2).

В пункте 1 ст. 17 НК РФ установлено, что налоговый период является одним из существенных элементов налога. Но, вообще говоря, налоговый период обязателен только для тех налогов, у которых в качестве объектов налогообложения установлены юридические факты - состояния (в основном - поимущественные налоги), поскольку в этом случае размер налога должен зависеть от времени нахождения плательщика в налогооблагаемом состоянии. При исключении налогового периода из норм закона о таком налоге закон утратит определенность.

Для налогов, у которых в качестве объектов налогообложения установлены юридические факты - действия, налоговый период в принципе может отсутствовать. Срок уплаты налога (при его самостоятельной уплате плательщиком) в таком случае можно установить, например, по прошествии некоторого периода времени от момента совершения действия; определенность нормативного правового акта о налоге в этом случае сохраняется. В законодательстве могут быть предусмотрены так называемые разовые налоги (к которым некоторые исследователи относят таможенную пошлину, "таможенные" НДС и акциз <718>; до 1 января 2006 г. - налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения; до 1 января 2003 г. - налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте; до 1 января 2001 г. - налог на приобретение транспортных средств и др.). Для таких налогов налоговый период вообще не устанавливается, поскольку законодатель рассматривает соответствующие объекты налогообложения как появляющиеся разово, эпизодически.

<718> Налоговое право: Учебник / Под ред. Е.Ю. Грачевой, О.В. Болтиновой. М., 2012. С. 300.

В частности, применительно к "таможенному" акцизу С.Г. Пепеляев и Е.В. Кудряшова считают, что для ввоза подакцизных товаров как объекта обложения налоговый период не имеет значения, так как акциз уплачивается при каждом ввозе <719>.

<719> Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного налогообложения. М., 2015. С. 37.

Тем не менее налоговый период установлен для всех урегулированных в НК РФ налогов (в т.ч. с объектами налогообложения - действиями), поскольку удобнее рассмотреть все имевшие место в налоговом периоде объекты налогообложения, соответствующие им льготы (вычеты, расходы, освобождения) и уплачивать налог по итогам налогового периода, а не по итогам каждого действия. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 мая 1997 г. N 118/96 разъяснено, что выявить занижение прибыли можно при соблюдении целостности периода, поскольку налогооблагаемая прибыль исчисляется не по сделке, а за конкретный период.

Кроме того, некоторые параметры, существенные для налогообложения действий, в принципе можно корректно установить только по итогам налогового периода. К таким параметрам, в частности, относятся статус налогового резидента (п. 1 ст. 207 НК РФ - налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев). В Постановлении КС РФ от 25 июня 2015 г. N 16-П разъяснено, что налоговый статус физического лица - исходя из критерия нахождения его в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев - точно определяется на начало

налогового периода, однако в конце каждого налогового периода требует уточнения по итогам этого налогового периода: наличие статуса налогового резидента Российской Федерации, устанавливаемого в начале налогового периода на каждую дату выплаты дохода, носит предварительный характер и подлежит уточнению в конце налогового периода в зависимости от продолжительности пребывания физического лица на территории Российской Федерации в данном налоговом периоде, что является основанием для перерасчета НДФЛ, взимавшегося исходя из предварительного налогового статуса лица, который оно имело в начале текущего налогового периода.

В России максимальный размер налогового периода по конкретным налогам - календарный год (налог на прибыль организаций, НДФЛ, поимущественные налоги и др.), но для некоторых налогов он установлен как квартал (НДС, ЕНВД, водный налог и др.) и календарный месяц (акциз, налог на игорный бизнес и др.). С учетом того что в ст. 6.1 НК РФ минимально значимый для налогового права период времени установлен как один день, несколько упрощенно можно утверждать, что для разового налога в качестве налогового периода можно рассматривать один день (тот, в течение которого и имело место облагаемое действие налогоплательщика). Следует отметить, что не исключены и другие варианты установления налогового периода. Так, в ст. 5 Федерального закона от 8 июля 1999 г. N 141-ФЗ "О налоге на отдельные виды транспортных средств" (утратил силу с 1 января 2001 г.) было установлено, что налоговым периодом по данному налогу является один год, начинающийся со дня вступления в силу этого Федерального закона (то есть с 14 июля 1999 г.).

В принципе, налоговый период на основании соответствующих норм права может рассчитываться для каждого налогоплательщика (например - год между днями рождения физического лица) либо, например, для облагаемого имущества (в т.ч. - год с даты регистрации права собственности на облагаемое имущество). Однако это будет неудобно с практической точки зрения и повлечет соответствующее сложное исчисление сроков уплаты (как вариант для приведенных примеров - в течение десяти дней со дня рождения или с даты регистрации права собственности). Соответственно, налоговый период в "твердом" календарном варианте (п. 1 ст. 55 НК РФ) в России установлен для всех существующих налогов. При этом в мировой практике также могут иметь место иные подходы относительно исчисления налогового периода. Так, по сведениям, приведенным С.А. Сосновским, в Великобритании налоговый период (**corporate tax fiscal year**) длится с 1 апреля по 31 марта, в США налогоплательщики вправе самостоятельно выбирать налоговый период (**tax year**) <720>.

<720> Пепеляев С.Г., Сосновский С.А. Налогообложение доходов и прибыли. М., 2015. С. 164.

В итоге сумма налога (за налоговый период для периодических налогов) исчислена, элемент 3 (см. п. 2.2) в кратком перечне существенных элементов определен. Но одной суммы налога недостаточно, необходимо определить оставшуюся часть элемента 4 (см. п. 2.2) - такой обязательный временной параметр, как срок уплаты. При отсутствии срока уплаты любой налогоплательщик может с полным основанием не уплачивать налог, ссылаясь на то, что срок уплаты еще не наступил. Для каждого налога, при современном правовом регулировании, законодатель должен установить по меньшей мере два временных параметра - налоговый период и срок уплаты, а если в НК РФ появятся разовые налоги, то один временной параметр - срок уплаты.

Срок уплаты налога - определенная (определимая) календарная дата, следующая из акта законодательства о налогах, не позднее которой налогоплательщик обязан уплатить налог. Пункт 3 ст. 57 НК РФ предусматривает, что сроки уплаты налогов и сборов определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено.

В пункте 2 ст. 314 ГК РФ установлено, что в случаях, когда обязательство не предусматривает срок его исполнения и не содержит условия, позволяющие определить этот срок, а равно и в случаях, когда срок исполнения обязательства определен моментом востребования, обязательство должно быть исполнено в течение семи дней со дня предъявления кредитором требования о его исполнении, если обязанность исполнения в другой срок не предусмотрена законом, иными правовыми актами, условиями обязательства или не вытекает из обычаев либо существа обязательства.

Подобных норм в законодательстве о налогах не предусмотрено. Некоторую аналогию можно провести только с налоговым уведомлением (п. 2 - 4 ст. 52 НК РФ), которое должно направляться налоговым органом не позднее 30 рабочих дней до наступления срока платежа (обычно налогоплательщикам - физическим лицам по поимущественным налогам). В соответствии с п. 4 ст. 57 НК РФ в случаях, когда расчет суммы налога производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления. Пункт 6 ст. 58 НК РФ устанавливает, что налогоплательщик обязан уплатить налог в течение одного месяца со дня получения налогового уведомления, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом

налоговом уведомлении.

В современных нормативных актах о конкретных налогах, как правило, используется формулировка "налог подлежит уплате не позднее такой-то календарной даты". Например, в соответствии с п. 1 ст. 346.32 НК РФ уплата ЕНВД производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода. В силу статьи 346.30 НК РФ налоговым периодом по единому налогу признается квартал.

Ранее иногда имела место практика установления срока уплаты по модели "налог подлежит уплате до такой-то календарной даты" (например - в ст. 8 Федерального закона от 8 июля 1999 г. N 141-ФЗ "О налоге на отдельные виды транспортных средств" (утратил силу)). Соответственно, не исключался вопрос: "до" даты - это значит, что уплата в "ту самую" дату уже производится с просрочкой? Исходя из анализа Определения КС РФ от 4 июля 2002 г. N 185-О конструкции "не позднее такой-то календарной даты" и "до такой-то календарной даты" для целей налогообложения эквивалентны. Очевидно, тот же подход применим и в случае, если сходным образом установлен срок представления налоговой декларации или совершения обязанным лицом иного действия.

Срок уплаты налога предусмотрен для любого налога и обычно устанавливается по окончании (по итогам) налогового периода. Например, в силу п. 1 ст. 363 НК РФ транспортный налог подлежит уплате налогоплательщиками - физическими лицами в срок не позднее 1 октября года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Впрочем, в ранее действовавшем законодательстве срок уплаты налога мог устанавливаться и до истечения (и даже до начала) налогового периода. Так, в п. 6 ст. 4 Закона Нижегородской области от 24 ноября 1998 г. N 19-3 "О едином налоге на вмененный доход" (утратил силу) было предусмотрено, что уплата ЕНВД налогоплательщиками производится ежемесячно путем авансового платежа в размере 100% месячной суммы единого налога в срок не позднее 20 числа текущего месяца за будущий месяц. В ст. 9 Закона Нижегородской области "О транспортном налоге" (в редакции, действовавшей до 1 января 2010 г.) была установлена обязанность физических лиц по уплате 100% авансового платежа по транспортному налогу не позднее 1 августа текущего года (с возможностью последующего перерасчета по окончании года). Следует отметить, что в ряде актов высших судебных органов (в т.ч. Постановление Президиума ВС РФ от 11 мая 2005 г. N 32пв04, Определения ВС РФ от 31 марта 2004 г. N 58-Г04-2, от 29 марта 2006 г. N 64-Г06-3 и от 17 мая 2006 г. N 47-Г06-18) подобный способ установления сроков уплаты транспортного налога был признан не соответствующим НК РФ.

Примечательно и то, что полная уплата некоторых налогов до истечения налогового периода ранее была предусмотрена и на федеральном уровне. Например, в ст. 17 Закона РФ "О плате за землю" была установлена обязанность по полной выплате земельного налога в течение налогового периода - равными долями не позднее 15 сентября и 15 ноября. Данное регулирование являлось рудиментом исторических особенностей данного налога. Исходя из позиции коллегии Наркомфина в 1919 году в отношении основ налоговой реформы, необходимо приближение сроков взимания налога к срокам получения доходов плательщиками налога <721>. Соответственно, осенние сроки уплаты земельного налога были приближены к периоду сбора и продажи урожая.

<721> Советская экономика в 1917 - 1920 гг. / Под ред. Н.Я. Марковича. М., 1976. С. 396.

В соответствии с п. 2 ст. 57 НК РФ при уплате налога с нарушением срока уплаты налогоплательщик уплачивает пени (ст. 75 НК РФ). В случае пропуска налогоплательщиком срока уплаты налога у налоговых органов возникает право взыскать налог, а также соответствующую сумму пени принудительно (ст. ст. 46 - 48 НК РФ), с возможным применением приостановления операций по счетам в банках организаций и индивидуальных предпринимателей (ст. 76 НК РФ) и ареста имущества налогоплательщика - организации (ст. 77 НК РФ).

Следует отметить, что согласно п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога досрочно. Никаких положительных правовых последствий для налогоплательщика, уплатившего налог до наступления срока уплаты, действующее законодательство не предусматривает. Однако это не означает, что они вообще невозможны. Так, в силу п. 2 ст. 6 Федерального закона от 31 июля 1998 г. N 148-ФЗ "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности" (утратил силу с 1 января 2003 г.) уплата единого налога производилась ежемесячно путем осуществления авансового платежа в размере 100% суммы единого налога за календарный месяц. Налогоплательщик мог произвести уплату единого налога путем авансового перечисления суммы единого налога за 3, 6, 9 или 12 месяцев. В этом случае сумма единого налога, подлежащая уплате налогоплательщиком, уменьшалась соответственно на 2, 5, 8 и 11%.

В пункте 1 ст. 58 НК РФ установлено, что уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном НК РФ и другими актами законодательства о налогах и

сборах. "Иной порядок" применяется достаточно часто. Например, в силу п. 1 ст. 174 НК РФ уплата НДС по общему правилу производится по итогам каждого налогового периода равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом. Соответственно, НДС обычно уплачивается по итогам налогового периода (квартала) тремя равными долями.

Если налог является разовым, то в отсутствие налогового периода срок его уплаты (если налогоплательщик уплачивает его самостоятельно) может исчисляться либо от момента появления объекта налогообложения, либо от момента истребования налога налоговым органом (естественно, следующим за моментом появления объекта налогообложения). Так, в ст. 7 Закона РФ от 18 октября 1991 г. N 1759-1 "О дорожных фондах в Российской Федерации" (в настоящее время утратил силу) был установлен налог на приобретение автотранспортных средств (отменен с 1 января 2001 г.). В соответствии с п. 78 Инструкции о порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в дорожные фонды, утвержденной Приказом МНС России от 4 апреля 2000 г. N 59 (в настоящее время не применяется), налогоплательщики были обязаны уплатить налог на приобретение транспортных средств по месту регистрации или перерегистрации автотранспортного средства в течение пяти дней со дня перехода к ним права собственности на автотранспортные средства. В силу п. п. 5 и 6 ст. 5 Закона РФ от 12 декабря 1991 г. N 2020-1 "О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения" (отменен с 1 января 2006 г.) уплата налога производилась плательщиком на основании платежного извещения, вручаемого ему налоговым органом. Физические лица, проживающие в Российской Федерации, обязаны были уплатить налог не позднее трехмесячного срока со дня вручения им платежного извещения.

Если же налог удерживается и перечисляется налоговым агентом, то законодатель может как предусматривать, так и не предусматривать налоговый период. Например, в ст. 5 Федерального закона от 21 июля 1997 г. N 120-ФЗ "О налоге на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте" (утратил силу с 1 января 2003 г.) было предусмотрено, что налог удерживается кредитными организациями из выплат и перечисляется в бюджет не позднее дня, следующего за днем удержания налога. В силу п. 6 ст. 226 НК РФ налоговые агенты по НДФЛ обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода. В то же время, на основании ст. 163 НК РФ, как для налогоплательщиков, так и для налоговых агентов по НДС установлен налоговый период - квартал, а налог следует уплачивать (перечислять) по итогам налогового периода (ст. 174 НК РФ).

По ряду налогов, имеющих длительные налоговые периоды, законодатель иногда делит налоговый период на несколько частей - **отчетные периоды** (п. 1 ст. 55 НК РФ) и может установить обязанность по уплате **авансовых платежей** (предварительных платежей по налогу - п. 3 ст. 58 НК РФ) и по представлению расчетов авансовых платежей (п. 1 ст. 80 НК РФ). В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 26 июля 2011 г. N 2081/11 и N 2647/11 разъяснено, что авансовый платеж представляет собой часть налога, уплачиваемого в течение соответствующего налогового периода. Отчетные периоды и авансовые платежи установлены, например, по налогам на прибыль (ст. ст. 285, 286 НК РФ) и на имущество (ст. ст. 379, 382 НК РФ) организаций. Налоговый период по указанным налогам - календарный год, а отчетные - первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Для авансовых платежей устанавливаются собственные сроки уплаты, а по итогам налогового периода налог следует доплатить, если он уплачен авансовыми платежами в недостаточном размере (либо можно вернуть, если он уплачен авансовыми платежами в излишнем размере). В Определении КС РФ от 9 апреля 2001 г. N 82-О разъяснено, что внесение платежей до истечения налогового периода не противоречит общим началам налогового законодательства.

Авансовые платежи в принципе могут иметь так называемый **оценочный характер**, т.е. определяться не на основании реальных результатов деятельности, а при оценке иных показателей (например - величины налога за предшествовавший налоговый (отчетный) период), либо даже прямо закрепляться в законе как фиксированная величина. Определение оценочных авансовых платежей следовало из п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" (утратил силу): такой авансовый платеж исчисляется не по итогам отчетного периода и не на основе налоговой базы, определяемой в соответствии со статьями 53 и 54 НК РФ. Сходным образом такой авансовый платеж неявно выделен в п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: это платеж, исчисляемый не на основе налоговой базы, определяемой в соответствии со ст. ст. 53 и 54 НК РФ и, соответственно, не отражающей реальные финансовые результаты деятельности налогоплательщика.

Современный вариант оценочных авансовых платежей установлен, например, в п. п. 8, 9 ст. 227 НК РФ для индивидуальных предпринимателей, уплачивающих НДФЛ. Эти платежи исчисляются на текущий год налоговым органом, как правило, исходя из облагаемого дохода предпринимателя за предыдущий год. Авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений: за январь

- июнь - не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей; за июль - сентябрь - не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей; за октябрь - декабрь - не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

В плане правовой природы оценочных авансовых платежей представляет интерес позиция А.В. Красюкова: их существование объясняется потребностью государства в регулярном покрытии публичных расходов, но они идут вразрез с принципом экономической обоснованности <722>. Тем не менее, поскольку по итогам налогового периода точный размер налога становится известен, а излишне уплаченная сумма оценочных авансовых платежей может быть возвращена, нарушение принципа экономической обоснованности (справедливости) налога если и есть, то является вероятностным и временным. С этой же точки зрения имеется временное нарушение принципа экономической обоснованности налога, например в НДС "по отгрузке", то есть в обязанности уплачивать данный налог только по факту отгрузки товара, не дожидаясь оплаты (п. 1 ст. 167 НК РФ). По всей видимости, законодатель считает, что оплата за товар исходя из разумных условий сделки поступит от покупателя в обозримом будущем, а если тот откажется платить - поставщик сможет принудительно взыскать оплату в государственном суде.

<722> Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация / Под ред. М.В. Карасевой. М., 2012. С. 139.

В настоящее время каких-либо принципиальных правовых последствий квалификации авансового платежа в качестве оценочного, либо с реальных результатов деятельности, не имеется. В соответствии с п. 3 ст. 58 НК РФ в случае уплаты авансовых платежей в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки на сумму несвоевременно уплаченных авансовых платежей, как и на сумму налога, начисляются пени (ст. 75 НК РФ). Соответствующее разъяснение содержится в п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57. По мнению Суда, порядок исчисления пеней не ставится в зависимость от того, уплачиваются ли соответствующие авансовые платежи в течение или по итогам отчетного периода, исчисляются ли они на основе налоговой базы, определяемой в соответствии со ст. ст. 53 и 54 НК РФ и отражающей реальные финансовые результаты деятельности налогоплательщика. Пени за неуплату в установленные сроки авансовых платежей по налогам подлежат исчислению до даты их фактической уплаты или в случае их неуплаты - до момента наступления срока уплаты соответствующего налога. Если по итогам налогового периода сумма исчисленного налога оказалась меньше сумм авансовых платежей, подлежавших уплате в течение этого налогового периода, судам необходимо исходить из того, что пени, начисленные за неуплату указанных авансовых платежей, подлежат соразмерному уменьшению. Данный порядок надлежит применять и в случае, если сумма авансовых платежей по налогу, исчисленных по итогам отчетного периода, меньше сумм авансовых платежей, подлежавших уплате в течение этого отчетного периода.

Таким образом, в настоящее время за несвоевременную уплату авансовых платежей любого вида (оценочных, с реальных результатов деятельности и т.д.) начисляются пени. Однако в силу п. 3 ст. 58 НК РФ нарушение порядка исчисления и (или) уплаты авансовых платежей не может рассматриваться в качестве основания для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. В частности, при неуплате авансовых платежей не может быть применен штраф по ст. 122 НК РФ.

Следует учесть, что момент возникновения обязанности по уплате налога и срок уплаты налога - вообще говоря, разные моменты времени. Интересный подход к данной проблеме дан в п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25: в силу п. 1 ст. 38 и п. 1 ст. 44 НК РФ обязанность исчисления и уплаты налога возникает у налогоплательщика при наличии у него объекта налогообложения и налоговой базы. Объект налогообложения как совокупность налогоозначимых операций (фактов) является сформировавшимся к моменту окончания налогового периода. При этом он формируется применительно не к отдельным финансово-хозяйственным операциям или иным имеющим значение для налогообложения фактам, а к совокупности соответствующих операций (фактов), совершенных (имевших место) в течение налогового периода. Это означает, что возникновение обязанности по уплате налога определяется наличием объекта налогообложения и налоговой базы, а не наступлением последней даты срока, в течение которого соответствующий налог должен быть исчислен. Таким образом, датой возникновения обязанности по уплате налога является дата окончания налогового периода, а не дата представления налоговой декларации или дата окончания срока уплаты налога.

Применительно к НДС подобное разъяснение дано в п. 11 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. N 33: по смыслу взаимосвязанных положений п. 1 ст. 38, п. 1 ст. 54 и подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ объект налогообложения формирует совокупность совершенных в течение налогового периода финансово-хозяйственных операций по реализации товаров (работ, услуг). В Определении КС РФ от 24

марта 2015 г. N 540-О отмечается, что федеральный законодатель, имея дискреционные полномочия в выборе правовых средств, при осуществлении оспариваемого налогового регулирования исходил из того, что датой возникновения обязанности по уплате НДС, размер которого определяется с учетом заявленных налоговых вычетов, является дата окончания налогового периода, а не дата представления налоговой декларации.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 апреля 2012 г. N 17331/11 разъяснено, что датой возникновения обязанности по уплате налога является дата окончания налогового периода; по налогам, налоговый период по которым состоит из нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи, при решении вопроса о квалификации требований во внимание также принимаются и даты окончания отчетных периодов. Конкретизация данной позиции произведена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 ноября 2008 г. N 10431/08: применительно к обязательному платежу, налоговым (расчетным) периодом для которого являлся I квартал 2006 г., Суд признал, что обязанность по его уплате возникла 1 апреля 2006 г., то есть на следующий день после окончания налогового периода. Впоследствии подход скорректирован в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. N 2941/12: обязанность по уплате НДС за IV квартал 2008 г., с точки зрения Суда, возникла 31 декабря 2008 г. (дата окончания налогового периода).

Совокупность указанных правовых позиций ВАС РФ позволяет утверждать, что в качестве даты возникновения обязанности по уплате налога корректнее считать дату, следующую после даты окончания налогового периода. Действительно, если считать, что 31 декабря некоторого года - это дата возникновения обязанности по уплате, например, НДС, то не вполне понятно, в какой именно момент в указанную дату возникает данная обязанность и как квалифицировать доход, полученный именно в эту дату. Скорее всего, ВАС РФ имел в виду, что обязанность по уплате налога возникает в момент истечения налогового периода (т.е. в 24-00 даты окончания налогового периода, либо в 00-00 даты, следующей после даты окончания налогового периода), а разночтения связаны только с тем, что ст. 6.1 НК РФ формально не предусматривает отрезков времени, меньших чем один день. С учетом положений ч. 3 ст. 4 Федерального закона от 3 июня 2011 г. N 107-ФЗ "Об исчислении времени" время календарного дня исчисляется часами, минутами и секундами. За начало календарного дня принимается момент времени, соответствующий 00 часам 00 минутам 00 секундам. За окончание календарного дня принимается момент времени, соответствующий 24 часам 00 минутам 00 секундам.

Определенно, данный подход может быть применен только для периодических налогов. Для разовых налогов датой возникновения обязанности по уплате налога является дата возникновения объекта налога в деятельности налогоплательщика. С этой точки зрения говорить о досрочной уплате налога налогоплательщиком (п. 1 ст. 45 НК РФ), очевидно, можно только тогда, когда обязанность по уплате налога уже существует (то есть только после появления объекта налогообложения - для разовых налогов и только после окончания налогового периода - для периодических налогов).

В плане рассмотрения срока уплаты налога следует упомянуть правовую позицию КС РФ, изложенную в Определении от 8 июня 2004 г. N 229-О. В ст. 5 Закона РФ от 18 октября 1991 г. N 1759-1 "О дорожных фондах в Российской Федерации" (в настоящее время утратил силу) был установлен налог на пользователей автомобильных дорог, исчисляемый как процент от выручки от реализации товаров (работ, услуг). Отменив данный налог с 1 января 2003 г., законодатель учел, что выручка от реализации может поступить налогоплательщику и после указанной даты. Для этой ситуации законодатель предусмотрел в специальном законе обязанность по уплате этого налога, несмотря на его формальную отмену. КС РФ сделал вывод, что срок уплаты этого налога после 1 января 2003 г. для определенной категории налогоплательщиков в законе не указан, но уплата налога должна осуществляться в сроки, установленные законодательством о налогах и сборах, а именно по мере получения оплаты за отгруженные товары, выполненные работы либо оказанные услуги. Иными словами, Суд посчитал, что срок уплаты этого налога в отсутствие иного регулирования соответствует моменту формирования объекта налогообложения (что для периодических налогов означало бы следующий день после окончания налогового периода). Однако представляется, что пока преждевременно делать вывод о существовании такой презумпции в налоговом праве; хотя и не исключено, что со временем она будет признана или прямо установлена.

Интересно то, что законодатель иногда может вводить в порядок исчисления налога обязательное округление его элементов, либо суммы (например - до целых рублей). Очевидно, что такая обязанность налогоплательщика может иметь место только тогда, когда она прямо установлена в законе, поскольку округление в большую сторону фактически означает дополнительное (хотя и незначительное) налоговое бремя. В решении ВАС РФ от 20 августа 2012 г. N 8116/12 констатируется, что порядок исчисления налога с применением округления стоимостных показателей установлен НК РФ непосредственно для определения налоговой базы по НДС (п. 4 ст. 225 НК РФ) и ЕНВД (п. 11 ст. 346.29 НК РФ), для УСН такого порядка исчисления налога НК РФ не предусмотрено. На этом основании Суд признал

оспариваемые положения приказа Минфина РФ не соответствующими НК РФ.

Следует отметить, что для случая исчисления налога налоговым органом и направления плательщику налогового уведомления в п. 6 ст. 52 НК РФ в качестве общей нормы установлено, что сумма налога исчисляется в полных рублях. Сумма налога менее 50 копеек отбрасывается, а сумма налога 50 копеек и более округляется до полного рубля.

Порядок уплаты налога может быть определен как последовательность действий налогоплательщика или иного лица, в результате осуществления которой налог считается уплаченным. Порядок уплаты налога может быть отнесен к одной из двух групп: самостоятельная уплата налога налогоплательщиком и прочие (несамостоятельные) варианты прекращения обязанности по уплате налога (удержание налога налоговым агентом, принудительное взыскание налога и др.).

В силу п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 марта 2005 г. N 13592/04 разъяснено, что данная норма подразумевает добровольное перечисление денежных средств в счет уплаты соответствующих налогов и сборов по собственной инициативе.

С учетом позиции А.В. Порохова налогоплательщик как обязанная сторона налогового обязательства обязан передать (или претерпеть за свой счет передачу) в собственность государства деньги (или имущество - при натуральной форме уплаты налога) в форме налога и совершить все необходимые для этого и истребуемые по налоговому закону формально определенные юридические действия <723>.

<723> Порохов Е.В. Налоговая обязанность. Налоговая правосубъектность // Очерки налогово-правовой науки современности. Москва - Харьков, 2013. С. 294.

Соответственно, при самостоятельной уплате налога налогоплательщик не позднее установленного срока уплачивает налог через банк в наличной или в безналичной форме (однократно полной суммой по итогам налогового периода или иным способом - в том числе по частям авансовыми платежами с возможным последующим перерасчетом по итогам налогового периода). Особый вариант самостоятельной уплаты налога в соответствии с подп. 3 п. 3 ст. 45, п. 4 ст. 58 НК РФ - внесение физическим лицом в 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.

Для прочих (несамостоятельных) способов прекращения обязанности по уплате налога как таковой уплаты налога налогоплательщиком не происходит, но налог считается уплаченным с определенного момента времени.

В частности, в п. 1 ст. 45 НК РФ установлено, что обязанность по уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков исполняется ответственным участником этой группы, если иное не предусмотрено НК РФ. Соответственно, обязанность по уплате налога некоторой организации, не являющейся ответственным участником КГН, исполняется ответственным участником КГН.

Если налог принудительно взыскивается с налогоплательщика за счет денежных средств или иного имущества в порядке, предусмотренном ст. ст. 46 - 48 НК РФ, то обязанность по уплате налога считается исполненной с момента фактического получения публично-правовым образованием денежных средств (в том числе от реализации имущества - п. 6 ст. 47, п. 6 ст. 48 НК РФ) и погашения ими обязанности по уплате налога. В силу подп. 5 п. 3 ст. 45 НК РФ, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена в соответствии с НК РФ на налогового агента, обязанность налогоплательщика по уплате налога считается исполненной со дня удержания налога налоговым агентом.

Обязанность налогоплательщика по уплате налога также считается выполненной (подп. 4 п. 3 ст. 45 НК РФ) со дня вынесения налоговым органом решения о зачете сумм излишне уплаченных (ст. 78 НК РФ) или излишне взысканных (ст. 79 НК РФ) налогов в счет погашения задолженности по этому налогу. Данное решение может быть вынесено как по заявлению налогоплательщика, так и без такого заявления (п. 5 ст. 78 НК РФ). Но поскольку для реализации такого способа уплаты налога необходимо специальное решение налогового органа, более верным является его отнесение к самостоятельным способам.

Уплата налога через зачет предполагает, что на сумму недоимки до момента принятия решения о зачете продолжают начисляться пени. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 ноября 2012 г. N 9334/12 отмечается, что НК РФ не содержит положений, согласно которым обязанность по уплате налога считается исполненной не на момент принятия решения о зачете, а на более раннюю дату.

В особенной части НК РФ также могут быть предусмотрены специальные варианты прекращения

обязанности по уплате налога (например, погашение недоимки путем возмещения (зачета) косвенного налога п. 4 ст. 176, п. 9 ст. 176.1, п. 2 ст. 203, п. 6 ст. 203.1 НК РФ).

Еще пример - в ст. 74 НК РФ урегулирован институт поручительства. В п. п. 2, 4 указанной статьи установлено, что 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. По исполнении поручителем взятых на себя обязательств в соответствии с договором к нему переходит право требовать от налогоплательщика уплаченных им сумм. Таким образом, при уплате налогов поручителем за налогоплательщика денежные средства поступают в бюджет, обязанность налогоплательщика по уплате налога прекращается (обычно трансформируется в обязанность по уплате сумм поручителю). Сходным образом действует банковская гарантия (ст. 74.1, подп. 2 п. 2 ст. 176.1, п. 2 ст. 184 НК РФ) и гарантия управляющей компании, предоставившей поручительство налогоплательщику - резиденту ТОР (подп. 3 п. 2 ст. 176.1 НК РФ).

Кроме того, согласно ст. 59 НК РФ безнадежная задолженность по налогам может быть списана налоговым органом, что также прекращает обязанность по уплате налога (но не в порядке уплаты налога). Как вариант - в силу п. 9 ст. 142 Федерального закона от 26 октября 2002 г. N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" в процедуре конкурсного производства требования кредиторов, не удовлетворенные по причине недостаточности имущества должника, считаются погашенными. Таким образом, задолженность по налогам физического лица - банкрота может быть погашена, т.е. соответствующая обязанность прекратится. Соответственно, в подп. 2 п. 1 ст. 59 НК РФ установлено, что безнадежной к взысканию признается недоимка, взыскание которой оказалось невозможным в случае признания банкротом индивидуального предпринимателя в соответствии с Федеральным законом "О несостоятельности (банкротстве)" - в части недоимки, не погашенной по причине недостаточности имущества должника. У юридического лица - банкрота обязанность по уплате налога тоже прекратится, но в силу п. 3 ст. 149 указанного Федерального закона определение арбитражного суда о завершении конкурсного производства является основанием для внесения в ЕГРЮЛ записи о ликвидации должника.

Интересно то, что обязанность физического лица - банкрота по уплате налогов может и не прекратиться. В п. 28 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2011 г. N 51 "О рассмотрении дел о банкротстве индивидуальных предпринимателей" указано, что в случаях, когда при рассмотрении дела о банкротстве будут установлены признаки преднамеренного или фиктивного банкротства либо иные обстоятельства, свидетельствующие о злоупотреблении должником своими правами и ином заведомо недобросовестном поведении в ущерб кредиторам (принятие на себя заведомо не исполнимых обязательств, предоставление банку заведомо ложных сведений при получении кредита, сокрытие или умышленное уничтожение имущества, вывод активов, неисполнение указаний суда о предоставлении информации и т.п.), суд вправе в определении о завершении конкурсного производства указать на неприменение в отношении данного должника правила об освобождении от исполнения обязательств (ст. 10 ГК РФ).

Особый интерес представляет то, что ВАС РФ в данной ситуации делает ссылку на ст. 10 ГК РФ, то есть фактически подтверждает частичную актуальность в настоящее время доктрины "недобросовестного налогоплательщика" (Определение КС РФ от 25 июля 2001 г. N 138-О), которая не охватывается концепцией налоговой выгоды (Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53) в части исполнения (прекращения) обязанности по уплате налога.

В принципе не исключен и прямой отказ государства от полагающейся ему суммы налога путем принятия нормативного акта "с обратной силой", указанного в п. 4 ст. 5 НК РФ: отменяющего налог, снижающего размер ставок налога и т.д. Е.В. Порохов полагает, что теоретически налоговое обязательство может быть прекращено по инициативе управомоченной стороны - государства без исполнения со стороны налогоплательщика. Полномочиями по отказу от реализации права, как правило, наделяется государственный орган, который наделен исключительными полномочиями на установление и отмену налогов. А формой отказа выступает чаще всего закон <724>.

<724> Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебное пособие. Алматы, 2001. С. 41.

При этом налоговое законодательство содержит ряд диспозитивных норм, которые дают возможность налогоплательщику требовать принятия индивидуального акта, позволяющего перенести срок уплаты конкретной суммы налога на более поздний, конкретно определенный момент времени.

В соответствии с п. 1 ст. 61 НК РФ **изменением срока уплаты налога** признается перенос установленного срока уплаты налога на более поздний срок. В НК РФ прямо предусматриваются три формы изменения срока уплаты налога (п. 3 ст. 61 НК РФ): отсрочка и рассрочка (ст. 64 НК РФ), инвестиционный налоговый кредит (ст. 66 НК РФ). По общему правилу, если срок уплаты налога изменен,

на сумму налога не начисляются пени, но могут начисляться проценты (от 1/2 до 3/4 ставки рефинансирования Банка России, что несколько меньше ставки пени).

В статье 63 НК РФ предусмотрено, какие именно органы (в основном - налоговые и таможенные) вправе принимать решение об изменении срока уплаты налога (в зависимости от вида налога и бюджета, в который он должен быть зачислен). Если принято решение об изменении срока уплаты налога, то налогоплательщик правомерно не уплачивает налог, а сам налог на может быть взыскан до наступления момента, определенного в решении об изменении срока уплаты налога.

Правила НК РФ об изменении срока уплаты налога распространяются также на начисленную на момент принятия решения сумму пени и на наложенные штрафы за налоговые правонарушения (п. 6 ст. 61 НК РФ). Следует отметить, что пеня за неуплату налога собственного срока уплаты не имеет, поскольку начисляется за каждый день просрочки уплаты налога. Срок уплаты пени, начисленной за определенный день, - следующий день. Штраф за налоговое правонарушение также не имеет собственного срока уплаты, но, поскольку соответствующая сумма может быть истребована только после вынесения налоговым органом решения о привлечении к налоговой ответственности (п. 1 ст. 113 НК РФ) и вступления его в силу (п. 1 ст. 101.3 НК РФ), то вопрос об изменении срока уплаты наложенного штрафа может решаться именно с даты вступления решения в силу.

Приказом ФНС России от 28 сентября 2010 г. N ММВ-7-8/469@ утвержден Порядок изменения срока уплаты налога и сбора, а также пени и штрафа налоговыми органами.

Практика реального предоставления отсрочек (рассрочек, инвестиционных налоговых кредитов) по НК РФ в настоящее время незначительна. Одна из причин - формулировка общего условия предоставления отсрочки (рассрочки) в п. 2 ст. 64 НК РФ: отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена заинтересованному лицу, финансовое положение которого не позволяет уплатить этот налог в установленный срок, однако имеются достаточные основания полагать, что возможность уплаты указанным лицом такого налога возникнет в течение срока, на который предоставляется отсрочка или рассрочка. Соответственно, поскольку отсрочка (рассрочка) в общем случае предоставляется как максимум на три года (п. 1 ст. 64 НК РФ), заинтересованное лицо должно доказать, что в течение этого периода у него определенно появятся средства на уплату отсроченного (рассроченного) налога. По всей видимости, доказать это в большинстве случаев непросто.

Интересно то, что Определением ВС РФ от 3 июля 2014 г. N АПЛ14-244 (и соответствующим решением ВС РФ от 25 февраля 2014 г. N АКПИ13-1297) отказано в признании частично недействительной Методики проведения анализа финансового состояния заинтересованного лица в целях установления угрозы возникновения признаков его несостоятельности (банкротства) в случае единовременной уплаты этим лицом налога, утвержденной Приказом Минэкономразвития РФ от 18 апреля 2011 г. N 175. Заявитель настаивал на том, что УФНС по Ярославской области на основании оспариваемых положений ему было отказано в предоставлении отсрочки по уплате местных и региональных налогов по причине отсутствия угрозы возникновения признаков несостоятельности (банкротства) в случае единовременной уплаты налогов.

Но следует учитывать, что правила об изменении срока уплаты налога потенциально могут содержаться и в иных федеральных законах. Так, в законах о федеральных бюджетах для определенных категорий налогоплательщиков или даже для отдельных лиц периодически предусматривается такой способ изменения срока уплаты налога, как **реструктуризация**. При этом реструктуризация может предусматривать списание пени и штрафов при выполнении налогоплательщиком ее условий (что отсутствует в НК РФ). Обычно нормативные правовые акты о реструктуризации предоставляют полномочия по принятию соответствующего решения налоговым органам. То, что реструктуризация является разновидностью изменения срока уплаты налога, подтверждается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 марта 2005 г. N 13054/04.

Например, в соответствии с п. 8 ст. 5 Федерального закона от 30 ноября 2011 г. N 371-ФЗ "О федеральном бюджете на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов" Правительство РФ вправе провести в 2012 году реструктуризацию задолженности организаций оборонно-промышленного комплекса - исполнителей государственного оборонного заказа, включенных в перечень стратегических предприятий и организаций, по налогам, сборам, начисленным пеням и штрафам перед федеральным бюджетом, образовавшейся по состоянию на 1 сентября 2011 года, а также списание этих пеней и штрафов в случае досрочного погашения реструктурированной задолженности по налогам и сборам в порядке и на условиях, которые установлены Правительством Российской Федерации. В соответствии с п. 2 Постановления Правительства РФ от 10 декабря 2009 г. N 995 решение о такой реструктуризации задолженности по налогам, сборам, начисленным пеням и штрафам перед федеральным бюджетом принимается налоговым органом по месту нахождения организации.

Кроме того, Федеральный закон от 9 июля 2002 г. N 83-ФЗ "О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей" и соответствующие Базовые условия реструктуризации

долгов сельскохозяйственных товаропроизводителей (утв. Постановлением Правительства РФ от 30 января 2003 г. N 52) предусматривают возможность реструктуризации долгов сельскохозяйственных товаропроизводителей, в том числе по платежам в бюджеты всех уровней.

Следует учесть, что суды не могут предоставлять отсрочки (рассрочки), касающиеся исполнения решений налоговых органов о взыскании налогов за счет имущества, которые выносятся во внесудебном порядке (ст. 47 НК РФ). В Обзоре законодательства и судебной практики ВС РФ за первый квартал 2003 г. (утв. Постановлением Президиума ВС РФ от 9 июля 2003 г.) разъяснено, что при поступлении к судебному приставу-исполнителю исполнительного документа, выданного несудебными органами, в случаях, предусмотренных Федеральным законом "Об исполнительном производстве", он вправе обратиться в орган, выдавший исполнительный документ, с заявлением об отсрочке или о рассрочке исполнения исполнительного документа. Применительно к исполнительным документам, выданным налоговыми органами, судебный пристав-исполнитель обращается в орган, указанный в ст. 63 НК РФ, в порядке, установленном главой 9 НК РФ.

В то же время очевидно, что налогоплательщик может в т.ч. обжаловать в суд отказ налогового органа в изменении срока уплаты налога. Вопрос возможности представления отсрочки по страховым взносам рассматривался, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 г. N 16929/12. Положения НК РФ, регламентирующие предоставление отсрочек (рассрочек), юридически применяются при заключении мировых соглашений в рамках дел о банкротстве (в т.ч. Постановления ФАС ВВО от 25 января 2013 г. N А29-2757/2010, от 25 марта 2013 г. N А43-21248/2011, от 4 июня 2014 г. по делу N А39-366/2013).

Вопрос об отсрочке (рассрочке) уплаты налога в принципе может быть решен при его судебном взыскании через институт отсрочки или рассрочки исполнения судебного акта, изменения способа и порядка его исполнения (ст. 324 АПК РФ, ст. 434 ГПК РФ, ст. 189 КАС РФ), при этом ограничения, следующие из гл. 9 НК РФ, не применяются, поскольку такая отсрочка (рассрочка) предоставляется не налоговым органом, а судом, по иной процедуре и основаниям. Однако, как это следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 26 ноября 2013 г. N 9884/13, предоставление права изменить способ и порядок исполнения судебного акта является исключительной мерой, которая должна применяться судом лишь при наличии уважительных причин либо неблагоприятных обстоятельств, затрудняющих исполнение судебного акта арбитражного суда. При оценке таких причин и обстоятельств суд должен исходить из необходимости соблюдения баланса интересов как взыскателя, так и должника.

Получателем суммы налога исходя из определения налога (ст. 8 НК РФ) является соответствующее публично-правовое образование (элемент 5 в кратком перечне существенных элементов налога - см. п. 2.2). В этом качестве могут выступать Российская Федерация, субъект РФ, муниципальное образование (в лице соответствующих органов).

Данный элемент обычно не выделяется в современных учебных пособиях по налоговому праву. Как отмечает С.В. Запольский, в налоговом праве фигура получателя налогов отсутствует, а вместо нее используется безличное образование, именуемое "бюджет": это представляет собой последствия игнорирования двусторонности финансовых правоотношений и забвения роли управомоченной стороны <725>. И.А. Майбуров рассматривает получателя налога как факультативный элемент, характеризующий субъекта, которому предназначается сумма налога <726>. В юридической литературе высказывается компромиссное мнение относительно того, что налогооблагающий субъект как публичное территориальное образование, в пользу которого уплачиваются обязательные налоговые платежи, безусловно относится к элементам налогообложения, однако элементом налогов не является <727>.

<725> Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. М., 2008. С. 81.

<726> Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. М., 2007. С. 296.

<727> Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): Монография. М., 2009. С. 231.

Причина того, что государство обычно не рассматривается как элемент юридической конструкции налога, следует из позиции А.И. Худякова: учитывая непопулярность в обществе любой деятельности, связанной с налогообложением, государству в идеологических целях выгоднее дистанцироваться от этой деятельности. Для любого государства любые ограничения его "всевластия" в налоговой сфере нежелательны. Столь же нежелательно и выявление его истинной роли в налогообложении. Отсюда стремление государства вывести себя из правового режима субъекта налогового отношения <728>. Сходной позиции придерживается и С.В. Запольский: этикетическая концепция финансов исходила из объективности этих отношений с целью подчеркивания непричастности государства к формированию его собственных финансовых целей и приоритетов, хотя практика всегда исходила из обратного <729>. Создание впечатления о непричастности государства к налогообложению в определенной мере

обеспечивается иногда упоминаемой распределительной функцией налогов, т.е. функцией распределения между облагаемыми лицами бремени публичных расходов <730>. Представляется, что попытки государства дистанцироваться от налогообложения прослеживаются и в тех сведениях, которые приводит Д.В. Винницкий: публичная власть в последние десятилетия все более ассоциируется с деятельностью по исполнению законов и оказанию публичных услуг <731>. Некоторая попытка "дистанцирования" государства от налоговых правоотношений прослеживается и в ранее упоминавшемся нормативном определении налога, данном в Положении о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г.: частного субъекта как бы облагает налогами не государство (публично-правовое образование), а общество в лице учрежденного им государства. В этом плане представляется справедливой позиция Н.П. Кучерявенко: налоги являются неперенным атрибутом государства, характеризуют именно его и лишь опосредованно через него - общество <732>.

<728> Худяков А.И. Избранные труды по финансовому праву. СПб., 2010. С. 453, 459.

<729> Запольский С.В. Теория финансового права: Научные очерки М., 2010. С. 60.

<730> Клейменова М.О. Налоговое право. Учебное пособие. М., 2013. С. 114.

<731> Винницкий Д.В. Налоговое право: Учебник для бакалавров. М., 2013. С. 52.

<732> Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 2 т. М., 2009. Т. 1: Общая часть. С. 261.

То, что роль конкретного публично-правового образования как получателя налогов и на практике может признаваться несущественной, определенным образом подтверждается в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 23 августа 2005 г. N 645/05, от 24 марта 2009 г. N 14519/08 и от 23 июля 2013 г. N 784/13. В рассмотренных Судом ситуациях налоговый агент в нарушение норм налогового законодательства перечислил удержанный с работников подоходный налог (НДФЛ) в ненадлежащий местный бюджет (то есть фактически не тому публично-правовому образованию, которое имело на него право, а другому). По мнению высшего судебного органа, учитывая, что в платежных документах счет Федерального казначейства указан правильно и сумма налога, удержанная предприятием с доходов, выплаченных сотрудникам обособленных подразделений, находящихся на территории поименованных муниципальных образований, поступила в бюджетную систему Российской Федерации, исходя из смысла ст. 45 НК РФ налог считается уплаченным, то есть у предприятия отсутствует задолженность по НДФЛ. Таким образом, перечисление удержанного налога в ненадлежащий бюджет нарушением не является.

С другой стороны, в других актах высших судебных органов можно обнаружить и иной подход. Так, в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. N 6870/08, от 23 ноября 2010 г. N 10062/10 и от 21 декабря 2010 г. N 10490/10 рассматривались требования публично-правовых образований, связанные с неправомерными, по мнению заявителей, действиями налоговых органов по возврату налога из бюджета. Кроме того, в Определении КС РФ от 16 января 2009 г. N 146-О-О рассматривалась ситуация, в которой налогоплательщик ошибочно уплачивал налог по упрощенной системе налогообложения, притом что он обязан был применять ЕНВД. С учетом того, что указанные налоги поступают в разные бюджеты, КС РФ заключил, что при ошибочном применении УСН вместо ЕНВД бюджетной системе наносится ущерб, что делает необходимым возмещение налоговых санкций за неуплату ЕНВД и за непредставление по нему налоговых деклараций.

В связи с изложенным представляет интерес мнение о том, что перечисление налога в ненадлежащий бюджет для решения вопроса о том, считается ли соответствующий налог уплаченным, сейчас уже не является принципиальным - более существенным является факт перечисления налога в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства. Соответственно, ошибочное перечисление налога в ненадлежащий бюджет (внебюджетный фонд) не может служить основанием для применения санкции по ст. 122 НК РФ. Данный вывод основывается в том числе на появлении с 1 января 2007 г. в п. 7 ст. 45 НК РФ института уточнения платежа, а также на позиции ряда правоведов относительно того, что при формально федеративном устройстве бюджетной системы России она фактически является унитарной <733>.

<733> Лютова О.И. Уплата налога "не в тот" бюджет. Возможна ли ответственность? // Налоговед. 2012. N 7. С. 54.

Тем не менее непосредственно в НК РФ установлены нормы, отражающие интересы публично-правовых образований в конкретных налоговых правоотношениях. Так, решение вопроса об изменении срока уплаты налога в части, поступающей в региональный (местный) бюджет, возможно только при согласовании с финансовыми органами соответствующих субъектов Российской Федерации (муниципальных образований) п. п. 1, 3 ст. 63 НК РФ.

Интересным является и то, что Федеральным законом от 7 июня 2007 г. N 98-ФЗ было

предусмотрено, что все средства, поступающие от ОАО "НК "ЮКОС", подлежат зачислению в федеральный бюджет. Соответственно, федеральный законодатель тем самым перераспределил все поступления в пользу федерального бюджета, фактически изъяв ранее причитавшееся у субъектов РФ и муниципальных образований. В литературе данный нормативный акт охарактеризован как закон о конкретном налогоплательщике; столь пристальное внимание к одному отдельному недоимщику было обусловлено размером его недоимки - более 400 млрд. руб. <734>.

<734> Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоги. Люди. Время. ... или этот безграничный Мир Налогов. С. 435.

Соответственно, как представляется, есть основания для того, чтобы рассматривать получателя суммы налога, наравне с обязанным лицом - налогоплательщиком, как один из элементов налога. Каждому публично-правовому образованию соответствует свой бюджет, средства которого находятся в собственности этого публично-правового образования и в основном размещаются на счетах в кредитных учреждениях (в настоящее время - в ЦБ РФ).

В рамках рассматриваемого вопроса нельзя не отметить, что получатель суммы налога, вообще говоря, может и не быть публично-правовым образованием (по воле публично-правового образования, которое установило налог). Так, с одной стороны, платежи, взимаемые на основании ст. 1245 ГК РФ и Постановления Правительства РФ от 14 октября 2010 г. N 829 "О вознаграждении за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях", фактически идентичны налогам (а именно - акцизам). С другой стороны, эти платежи уплачиваются аккредитованной организации, выполняющей квазигосударственную функцию - распределение и выплаты авторам, исполнителям и изготовителям фонограмм и аудиовизуальных произведений вознаграждения за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях. Данной аккредитованной организацией в настоящее время является общероссийская общественная организация "Российский Союз Правообладателей" (Приказ Росохранкультуры от 24 сентября 2010 г. N 167 "О государственной аккредитации организации по управлению правами на коллективной основе на осуществление деятельности в сфере осуществления прав авторов, исполнителей, изготовителей фонограмм и аудиовизуальных произведений на получение вознаграждения за воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях").

По справедливому мнению С.Г. Пепеляева, в данном случае имеет место возврат к архаичным формам налогообложения. Предоставление новоявленным откупщикам прав, сопоставимых с правами публичной власти, противоречит ряду конституционных и законодательных положений <735>.

<735> Пепеляев С.Г. Предисловие к сборнику // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2012 г. М., 2014. С. 6.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 ноября 2013 г. N 9152/13 рассматривался вопрос обложения налогом на прибыль собранного Российским авторским обществом, но не выплаченного авторского вознаграждения в части признания его кредиторской задолженностью с истекшим сроком исковой давности. Суд исключил налогообложение данных средств. По мнению ВАС РФ, реализуя возложенную на него функцию по управлению авторскими правами, РАО призвано обеспечивать соблюдение прав неопределенного круга лиц - авторов (правообладателей) произведений на гарантированное законом справедливое получение вознаграждения, предусмотренных Бернской конвенцией по охране литературных и художественных произведений от 9 сентября 1886 г. и Всемирной конвенцией об авторском праве от 6 сентября 1952 г. В связи с изложенным является недопустимым изъятие средств РАО, принадлежащих иным лицам.

Нельзя не отметить, что доходы бюджетов в общем случае также не подлежат налогообложению (в т.ч. и по той причине, что публично-правовые образования не являются налогоплательщиками).

Исходя из требования правовой определенности, элемент 5 (получатель суммы налога - см. п. 2.2) необходим, поскольку налогоплательщик должен обладать информацией о том, куда именно он должен уплатить конкретный налог (в какую кредитную организацию и на какой расчетный счет, с каким заполнением реквизитов платежных документов). Такая информация обычно указывается не в нормативных актах о конкретных налогах, а в актах бюджетного и банковского законодательства, либо является общедоступной (в том числе размещается на информационных стендах в налоговых органах, в отделениях банков, в сети Интернет).

Для обеспечения возможности соблюдения правил заполнения платежных поручений (документов) предусмотрена норма подп. 6 п. 1 ст. 32 НК РФ: налоговые органы обязаны 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. Приказом Федеральной налоговой службы от 9 ноября 2006 г. N САЭ-3-10/776@ был утвержден соответствующий Порядок доведения сведений.

Согласно п. 7 ст. 45 НК РФ поручение на перечисление налога в бюджетную систему России на соответствующий счет Федерального казначейства заполняется налогоплательщиком в соответствии с правилами заполнения поручений. Указанные правила устанавливаются Минфином России по согласованию с Центральным банком РФ. Приказом Минфина России от 12 ноября 2013 г. N 107н утверждены соответствующие Правила указания информации, идентифицирующей плательщика, получателя средств в распоряжениях о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации. Кроме того, в соответствии с подп. 4 п. 4 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога не признается исполненной в случае неправильного указания налогоплательщиком в поручении на перечисление суммы налога номера счета Федерального казначейства и наименования банка получателя, повлекшего неперечисление этой суммы в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства.

Определение **бюджетной системы Российской Федерации** дано в ст. 6 БК РФ: основанная на экономических отношениях и государственном устройстве Российской Федерации, регулируемая законодательством Российской Федерации совокупность федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов.

В соответствии с п. п. 2 и 3 ст. 144 БК РФ бюджетами государственных внебюджетных фондов Российской Федерации являются:

- бюджет Пенсионного фонда РФ (ПФР);
- бюджет Фонда социального страхования Российской Федерации (ФСС России);
- бюджет Федерального фонда обязательного медицинского страхования (ФФОМС).

Бюджетами территориальных государственных внебюджетных фондов являются бюджеты территориальных фондов обязательного медицинского страхования (ТФОМС).

Исходя из ряда положений действующего законодательства (в т.ч. п. 3 ст. 13 Федерального закона от 16 июля 1999 г. N 165-ФЗ "Об основах обязательного социального страхования") средства обязательного социального страхования в общем случае являются федеральной государственной собственностью. Кроме того, в ст. 5 Федерального закона от 24 июля 2002 г. N 111-ФЗ "Об инвестировании средств для финансирования накопительной части трудовой пенсии в Российской Федерации" установлено, что средства пенсионных накоплений являются собственностью Российской Федерации.

Органы, управляющие соответствующими внебюджетными фондами, в п. 32 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. N 46 "О применении законодательства о государственной пошлине при рассмотрении дел в арбитражных судах" охарактеризованы как субъекты, не входящие в структуру и систему органов государственной власти или местного самоуправления, но выполняющие публично-правовые функции. В ч. 1 ст. 197 АПК РФ установлено, что в арбитражном суде оспариваются в том числе ненормативные правовые акты, решения и действия (бездействие) органов, организаций, наделенных федеральным законом отдельными государственными или иными публичными полномочиями.

Сумма конкретного налога либо уплачивается в один бюджет, либо распределяется между несколькими бюджетами (внебюджетными фондами). Публично-правовое образование может перераспределить (частично или полностью) причитающиеся ему в бюджет денежные средства в бюджет другого уровня. Иногда перераспределение налога, причитающегося одному публично-правовому образованию, производится другим публично-правовым образованием (например - если нормы о перераспределении регионального налога в местный бюджет урегулированы в федеральном законе).

По общему правилу:

- федеральный налог зачисляется в федеральный бюджет и может зачисляться в региональные и местные бюджеты, а также в ГВБФ;
- региональный налог зачисляется в региональный бюджет и может зачисляться в местные бюджеты;
- местный налог зачисляется только в местный бюджет.

Следует отметить, что ранее (хотя и редко) имели место иные подходы. Так, ст. 12 Федерального закона от 23 декабря 2003 г. N 186-ФЗ "О федеральном бюджете на 2004 год" предусматривала, что земельный налог (местный в соответствии со ст. 21 действовавшего в тот период Закона РФ "Об основах

налоговой системы в Российской Федерации") подлежал в том периоде частичному зачислению в региональные бюджеты.

В какой именно части федеральные налоги зачисляются в федеральный бюджет и в ГВБФ, следует из ст. ст. 50 и 146 БК РФ. Нормативы отчислений от федеральных налогов в региональные бюджеты установлены в п. 2 ст. 56 БК РФ. Налоговые доходы бюджетов муниципальных образований урегулированы в ст. ст. 61, 61.1 - 61.5 БК РФ. Кроме того, в соответствии со ст. ст. 58, 63, 63.1 БК РФ региональные (местные) публично-правовые образования могут перераспределять налоги, причитающиеся им в бюджеты, иным публично-правовым образованиям.

Рассмотренные особенности свидетельствуют о том, что конкретный налог может устанавливаться одним публично-правовым образованием, но право на его получение может быть у иного публично-правового образования. В Постановлении КС РФ от 22 июня 2009 г. N 10-П отмечается, что федеральный законодатель уполномочен не только разграничивать налоги на федеральные, региональные и местные, но и осуществлять распределение доходов, поступающих от налогов, между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации. Данный вывод соотносится с правовой позицией КС РФ, согласно которой бюджет субъекта РФ или местный бюджет не существуют изолированно - они являются составной частью финансовой системы Российской Федерации; недостаточность собственных доходных источников на уровне субъектов РФ или муниципальных образований влечет необходимость осуществлять бюджетное регулирование в целях сбалансированности соответствующих бюджетов (Постановление от 17 июня 2004 г. N 12-П). Следовательно, федеральный законодатель вправе использовать налогообложение также в целях бюджетного регулирования. Как указано в Определении КС РФ от 16 января 2009 г. N 146-О-О, несмотря на то что бюджетная система Российской Федерации является единой, бюджеты разных уровней самостоятельны, а доходы, расходы и источники финансирования дефицитов бюджетов между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации разграничиваются (ст. ст. 28 - 31 БК РФ).

Распределение налогов по уровням бюджетной системы в определенной степени зависит от того, может ли объект (предмет) некоторого налога быть непротиворечиво "привязан" к соответствующей территории. Так, НДС в настоящее время полностью зачисляется в федеральный бюджет (ст. 50 БК РФ). Для исчисления данного налога существенное значение имеет реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ - ст. ст. 146 - 148 НК РФ. Если же перевести НДС на региональный (на местный) уровень, это будет означать необходимость зачисления налога в бюджет публично-правового образования, очевидно, по месту реализации. Соответственно, возникнет необходимость в объемном блоке норм права, регламентирующих этот параметр. С другой стороны, в поимущественных налогах вопрос территориальной привязки объекта (предмета) разрешается относительно просто - как правило, налог зачисляется по месту нахождения имущества (на имущество физических лиц или организаций) либо по месту регистрации имущества (транспортный). Именно по этой причине поимущественные налоги в России урегулированы на региональном (местном) уровне.

С этой точки зрения периодически озвучиваемая <736> (особенно в предвыборный период) идея об отмене транспортного налога, как правило, с одновременным увеличением акцизов на бензин, при попытке ее практической реализации не может не столкнуться с рядом проблем. Поскольку в силу п. 2 ст. 56 БК РФ акцизы на автомобильный бензин по нормативу 100% подлежат зачислению в бюджеты субъектов РФ, а уплачивают акцизы по общему правилу производители подакцизной продукции (п. 1 ст. 182 НК РФ), то при "простой" замене одного налога на другой акцизы будут оставаться в бюджетах тех субъектов РФ, где расположено производство бензина, а не там, где он реализуется на АЗС. Существующее же регулирование предполагает, что больший объем транспортного налога получают те субъекты РФ, где зарегистрировано (и, соответственно, по высоковероятной презумпции, эксплуатируется) больше автомобилей. Таким образом, при реализации предлагаемых изменений необходимо будет на уровне федерального закона разрешить непростую задачу перераспределения акциза по не вполне очевидным критериям между субъектами РФ.

<736> "Справедливая Россия" предложила отменить транспортный налог. URL: <http://www.interfax.ru/russia/439522>; Российская общественная инициатива N 78Ф380 по отмене транспортного налога. URL: <https://www.roi.ru/380/>.

Впрочем, данная задача не является неразрешимой - в недавней отечественной истории имели место интересные положения законодательства относительно распределения доходов от налогов по территориям. Так, в п. 7 разд. II Закона РСФСР от 22 декабря 1990 г. N 440-1 "О формировании бюджетов районов, городов, районов в городах, поселков, сельских населенных пунктов и других административно-территориальных единиц в РСФСР в 1991 году" было предусмотрено, что подоходный налог с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства, налог на фонд оплаты труда

колхозников, а также налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан взимаются по месту нахождения учреждений, предприятий и организаций и зачисляются в бюджеты сельских населенных пунктов, поселков, городов районного подчинения, районов в городах исходя из средней величины указанных налогов, приходящихся на одного жителя района или города с районным делением, пропорционально числу проживающих в них жителей.

Определенные "территориальные", хотя и менее сложные, проблемы имеют место, например, в налоге на имущество организаций, которым облагаются так называемые основные средства (п. 1 ст. 374 НК РФ). Данный вид имущества по правилам бухгалтерского учета может включать объекты имущества, достаточно протяженные в пространстве (например - трубопроводы) и фактически находящиеся на территориях разных субъектов РФ (муниципальных образований). Нормы, регламентирующие зачисление налога в зависимости от места нахождения облагаемого имущества, реализованы законодателем в т.ч. в п. п. 1, 2 ст. 376, п. 3 ст. 382 НК РФ.

Конкретные правила о зачислении налога в определенные бюджеты (ГВБФ) могут содержаться как в нормативных актах об этом налоге, так и в актах бюджетного законодательства. Так, в соответствии с п. 1 ст. 284 НК РФ, ст. 50, п. 2 ст. 56 БК РФ налог на прибыль организаций (федеральный налог) в общем случае в определенных пропорциях зачисляется в федеральный (2% от ставки налога 20%) и региональные (18% от ставки налога 20%) бюджеты. В силу п. 2 ст. 56, ст. ст. 61, 61.1 - 61.5 БК РФ в бюджеты субъектов РФ подлежит зачислению 85% от суммы НДС (федерального налога); в бюджеты муниципальных образований (в различных комбинациях) - 15%. Соответственно, НДС в федеральный бюджет вообще не зачисляется, хотя и является федеральным налогом.

Обычно налогоплательщик уплачивает налог одной суммой, одним платежным поручением (платежным документом) на единый банковский (бюджетный) счет и не обязан учитывать либо контролировать последующее распределение налога по бюджетам. При уплате необходимо верно заполнить реквизиты платежного документа (поручения), так как эта информация впоследствии будет использована органами Федерального казначейства и налоговыми органами при распределении налога по бюджетам и внебюджетным фондам. Но могут быть и редкие исключения из этого правила. Так, в соответствии с п. 6 ст. 243 НК РФ (действовал до 1 января 2010 г.) уплата ЕСН осуществлялась отдельными платежными поручениями в федеральный бюджет, ФСС России, ФФОМС и ТФОМС. Иногда позиция о необходимости распределения налогоплательщиком налога по бюджетам (внебюджетным фондам) из законодательства прямо не следует, но высказывается органами исполнительной власти. Например, в письме ФНС России от 17 августа 2006 г. N MM-6-21/820@, которым в нижестоящие налоговые органы направлено письмо Минфина России от 17 мая 2006 г. N 03-07-01-02/30, разъяснено, что нормативы зачислений налога на прибыль организаций в федеральный и региональный бюджеты установлены ст. 284 НК РФ, и, соответственно, уплата налога на прибыль организаций должна производиться отдельными платежными поручениями в федеральный и региональный бюджеты.

В силу п. 7 ст. 45 НК РФ при обнаружении налогоплательщиком ошибки в оформлении поручения на перечисление налога, не повлекшей непорочности этого налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, налогоплательщик вправе подать в налоговый орган по месту своего учета заявление о допущенной ошибке с приложением документов, подтверждающих уплату им указанного налога и его перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, с просьбой уточнить основание, тип и принадлежность платежа, налоговый период или статус плательщика. На основании заявления налогоплательщика и акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, если такая совместная сверка проводилась, налоговый орган принимает решение об уточнении платежа на день фактической уплаты налогоплательщиком налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства. При этом налоговый орган осуществляет пересчет пеней, начисленных на сумму налога, за период со дня его фактической уплаты в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства до дня принятия налоговым органом решения об уточнении платежа.

Приказом ФНС России от 2 апреля 2007 г. N MM-3-10/187@ утверждена соответствующая форма решения об уточнении платежа и Порядок ее заполнения.

Указанная процедура уточнения платежа, очевидно, отличается от зачета излишне уплаченного (взысканного) налога в счет недоимки (ст. ст. 78, 79 НК РФ). Одно из явных отличий - в результате уточнения налог фактически признается уплаченным должным образом, вследствие чего основания для начисления пени признаются отсутствующими; а в результате зачета излишне уплаченного налога (взысканного) в счет погашения недоимки пени (ст. 75 НК РФ) на данную недоимку должны начисляться до момента принятия решения о зачете.

Рассматривая получателей сумм налогов, следует отметить особенности бюджетного законодательства. Перечень налоговых доходов бюджетов дан в п. 2 ст. 41 БК РФ: к ним относятся

доходы от предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах федеральных налогов и сборов, в том числе от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, региональных и местных налогов, а также пеней и штрафов по ним.

Логика законодателя, объединившего в составе налоговых доходов бюджетов не только налоги, сборы и пени, но и штрафы, вообще говоря, непонятна - данные платежи имеют принципиально различную правовую природу и цели установления. Но та же идея, очевидно, положена законодателем в основу ч. ч. 1, 2 ст. 28.1 УПК РФ: суд, а также следователь с согласия руководителя следственного органа прекращает уголовное преследование в отношении лица, подозреваемого или обвиняемого в совершении преступления, предусмотренного ст. ст. 198 - 199.1 УК РФ, если в том числе до назначения судебного заседания ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме. Под возмещением ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации, понимается уплата в полном объеме недоимки, пеней и штрафов в размере, определяемом в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах с учетом представленного налоговым органом расчета размера пеней и штрафов.

Соответственно, и здесь штрафы за налоговые правонарушения призваны возместить некий ущерб бюджетной системе. Аналогичный подход можно наблюдать и в ст. 2 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)", в силу которой обязательные платежи - не только налоги, но и штрафы, пени и иные санкции за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налогов. Из Постановлений Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. N 2941/12, от 5 ноября 2013 г. N 5438/13 фактически следует, что вопрос об очередности удовлетворения требования о взыскании штрафа по НК РФ с банкрота должен разрешаться так же, как и вопрос об очередности удовлетворения требования о взыскании соответствующего налога.

Такой подход законодателя можно объяснить с учетом позиции Ж.-Л. Бержеля: нынешнее право создавалось на основе права вчерашнего дня <737>; а также сведений, приведенных С.Г. Пепеляевым: в периоде 1992 - 1998 г. каждый четвертый бюджетный рубль был штрафным <738>. Соответственно, законодатель, по всей видимости, продолжает рассматривать штрафы за налоговые правонарушения как сходную с налогами разновидность доходов бюджета, не требующую специального ограничения. Подобную позицию можно обнаружить и в иных научных работах: обязательства по уплате налоговых санкций проявляют себя как зависимые, акцессорные по отношению к основному неисполненному налоговому обязательству, они обуславливают вместе с последним общий налоговый долг соответствующего лица <739>.

<737> Бержель Ж.-Л. Общая теория права. Пер. с фр. М., 2000. С. 196.

<738> Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2015. С. 504.

<739> Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 315.

Неналоговые доходы бюджета определяются в п. 3 ст. 41 БК РФ. В частности, к ним относятся (с некоторыми исключениями) доходы от продажи и использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности. Кроме того, доходы от платных услуг, оказываемых казенными учреждениями, также отнесены к неналоговым доходам бюджетов. Особый интерес представляет тот факт, что к неналоговым доходам бюджета отнесены и средства, полученные в результате применения мер административной и уголовной ответственности, в том числе штрафы и конфискации.

Следует, однако, учитывать, что далеко не все штрафы, установленные в НК РФ, являются налоговыми доходами бюджета, поскольку не все штрафы "привязаны" к какому-либо налогу. Так, фиксированный штраф по п. 1 ст. 116 НК РФ "Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе", очевидно, не связан с конкретным налогом.

По этой причине, например, в Приказе Минфина России от 1 июля 2013 г. N 65н "Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации" (приложение 1) денежные взыскания (штрафы) за нарушение законодательства о налогах и сборах, предусмотренные ст. ст. 116, 118, 119.1, п. п. 1 и 2 ст. 120, ст. ст. 125, 126, 128, 129, 129.1, 129.2, 129.6, 132, 133, 134, 135, 135.1 НК РФ, относятся к группе "Штрафы, санкции, возмещение ущерба", то есть к неналоговым доходам бюджета. Иными словами, к налоговым доходам бюджета относятся прочие санкции по гл. 16, 18 НК РФ, поскольку они могут быть однозначно соотнесены с конкретным налогом.

В п. 2 ст. 46 БК РФ установлено, что суммы денежных взысканий (штрафов) за нарушение законодательства о налогах и сборах подлежат зачислению в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации в следующем порядке: суммы денежных взысканий (штрафов), исчисляемых исходя из сумм налогов (сборов), предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, - в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации по нормативам отчислений, установленным

бюджетным законодательством Российской Федерации применительно к соответствующим налогам (сборам); суммы иных денежных взысканий (штрафов), предусмотренных НК РФ, распределяются по бюджетам в фиксированных долях.

Под **моментом исполнения обязанности по уплате налога** понимается момент времени, после которого налогоплательщик считается исполнившим обязанность по уплате налога.

В соответствии с п. 4 ст. 58 НК РФ уплата налогов производится в наличной или безналичной форме. При отсутствии банка налогоплательщики (налоговые агенты), являющиеся физическими лицами, могут уплачивать налоги через кассу местной администрации либо через организацию федеральной почтовой связи. Следует отметить, что по настоящее время продолжает действовать инструкция Минфина СССР от 12 марта 1975 г. N 21 "О порядке приема от населения и внесения в учреждения Госбанка налоговых и страховых платежей сельскими Советами депутатов трудящихся". Кроме того, Приказом ФНС России от 9 ноября 2006 г. N САЭ-3-10/777@ утверждена форма квитанции о приеме местной администрацией наличных денежных средств от налогоплательщиков (налоговых агентов), являющихся физическими лицами, в счет уплаты налогов (сборов), пеней и штрафов, администрируемых налоговыми органами.

Необходимо еще раз отметить, что налог уплачивается налогоплательщиком не на некий банковский счет налогового органа, а на бюджетный счет в ЦБ РФ, контролируемый Федеральным казначейством. Налоговые органы только проверяют правильность исполнения обязанности по уплате налога, получая данные от Федерального казначейства, но получателями денежных средств они не являются. В числе прав налоговых органов, урегулированных в ст. 31 НК РФ (как, впрочем, и в иных положениях налогового законодательства) отсутствует право на получение налога от налогоплательщика. По этой причине в налоговых инспекциях нет каких-либо касс, в которых можно было бы уплатить налог (хотя иногда и расположены не имеющие прямого отношения к налоговым органам банкоматы (платежные терминалы), облегчающие эту задачу).

Конституционный Суд РФ в Постановлении от 12 октября 1998 г. N 24-П указал, что налогоплательщик не несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. Конституционная обязанность каждого налогоплательщика по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло; такое изъятие происходит в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога.

В пункте 3 ст. 45 НК РФ развита указанная правовая позиция КС РФ и установлено, что обязанность по уплате налога в общем случае считается исполненной налогоплательщиком:

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;

1.1) 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;

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

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

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

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

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

Указанные нормы (за исключением подп. 4, предполагающего, что денежные средства налогоплательщика уже находятся в бюджете) представляют собой неопровержимые презумпции. Даже если денежные средства вообще не поступят в бюджет (например, при уплате налога через банк, фактически утративший платежеспособность; при ошибке банка; при неисполнении своих обязанностей по перечислению налога налоговым агентом, почтой или местной администрацией и пр.), добросовестный налогоплательщик будет считаться исполнившим свою обязанность по уплате налога. Тем не менее данные презумпции подлежат применению с учетом норм п. 4 ст. 45 НК РФ, в котором установлены

случаи, когда обязанность по уплате налога не признается исполненной.

Кроме того, нельзя не учитывать, что рассмотренные нормы, регламентирующие момент исполнения обязанности по уплате налога в пользу частного субъекта, не являются каким-то особым современным правовым достижением. Ранее, в п. 14 инструкции Минфина СССР от 12 июня 1981 г. N 121 "По применению положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей" (утратила силу) было указано, что днем уплаты считается: 1) при уплате наличными деньгами - день внесения денег в соответствующие кассы; 2) при переводе денег по почте или через кредитное учреждение - день внесения денег на почту или в кредитное учреждение; 3) при перечислении сумм платежа со счета плательщика в кредитном учреждении - день списания кредитным учреждением платежа со счета плательщика независимо от времени зачисления сумм на соответствующий счет.

То, что получение банком (организацией федеральной почтовой связи) наличных денежных средств в уплату налогов либо получение банком поручения на перечисление налогов признается фактом уплаты налога, свидетельствует о том, что указанные субъекты выполняют квазипубличные функции. Фактически государство рассматривает данных субъектов как свои собственные органы, принимающие денежные средства от налогоплательщика в уплату налогов. Это справедливо, поскольку возможности государства по контролю указанных субъектов более чем значительны. Как полагает С.В. Запольский, тенденция вовлечения банков в отправленные государственной власти носит довольно устойчивый характер <740>.

<740> Запольский С.В. Теория финансового права: Научные очерки. М., 2010. С. 237.

При этом в соответствии с п. 2 ст. 40 БК РФ денежные средства считаются поступившими в доходы соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации с момента их зачисления на единый счет этого бюджета. Непосредственно в Постановлении КС РФ от 12 октября 1998 г. N 24-П разъяснено, что действующее налоговое и бюджетное законодательство различает понятия уплаты налога и зачисления налога.

Во взаимоотношениях участников гражданского оборота, как правило, моментом уплаты также считается момент поступления денежных средств на счет (в кассу) получателя. Исходя из Определения КС РФ от 16 декабря 2010 г. N 1690-О-О правовая позиция, изложенная в Постановлении от 12 октября 1998 г. N 24-П, касающаяся исполнения обязанности налогоплательщика по уплате налога и опирающаяся на публично-правовые нормы, не может быть распространена на гражданско-правовые отношения. Кроме того, как отмечается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 декабря 2002 г. N 2257/02, поскольку ст. 45 НК РФ применяется для исполнения налоговой обязанности, то иной платеж, в соответствии с общими правилами, считается состоявшимся только в случае поступления средств в бюджет.

Собственно говоря, тот же подход применяется в "зеркальной" ситуации - когда государство считается выполнившим свои обязательства по возврату излишне уплаченного (взысканного) налога. В п. 36 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено, что при решении вопроса о моменте исполнения обязанности по возврату налогоплательщику соответствующих сумм путем их перечисления в безналичном порядке на указанный получателем счет судам необходимо руководствоваться общими правилами, согласно которым плательщик признается исполнившим свою обязанность с момента поступления соответствующей суммы в указанный получателем средств банк.

Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога (авансового платежа) досрочно (п. 1 ст. 45, п. 3 ст. 58 НК РФ), но это само по себе возможно только тогда, когда обязанность по уплате налога (авансового платежа) уже сформировалась, то есть на следующий день после истечения налогового (отчетного) периода (п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25, Постановления Президиума ВАС РФ от 25 ноября 2008 г. N 10431/08, от 3 июля 2012 г. N 2941/12). Соответственно, если налогоплательщик передаст в банк платежное поручение на уплату налога (авансового платежа) до наступления указанной даты, то презумпция подп. 1 п. 3 ст. 45 НК РФ не сработает (Постановление Президиума ВАС РФ от 27 июля 2011 г. N 2105/11). В этой ситуации налог (авансовый платеж) будет считаться (являться) уплаченным только в случае фактического поступления денежных средств в бюджет.

Очередность списания денежных средств с банковского счета при их недостаточности регламентируется не налоговым, а гражданским законодательством (п. 1 ст. 60 НК РФ). В соответствии с п. п. 1, 2 ст. 855 ГК РФ при наличии на счете денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех требований, предъявленных к счету, списание этих средств со счета осуществляется в порядке поступления распоряжений клиента и других документов на списание (календарная очередность), если иное не предусмотрено законом. При недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание денежных средств осуществляется в следующей очередности:

- в первую очередь - 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 - по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими или работавшими по трудовому договору (контракту), по выплате вознаграждений авторам результатов интеллектуальной деятельности;

- в третью очередь - по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), поручениям налоговых органов на списание и перечисление задолженности по уплате налогов и сборов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, а также поручениям органов контроля за уплатой страховых взносов на списание и перечисление сумм страховых взносов в бюджеты государственных внебюджетных фондов;

- в четвертую очередь - по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;

- в пятую очередь - по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Списание средств со счета по требованиям, относящимся к одной очереди, производится в порядке календарной очередности поступления документов.

Данная норма ст. 855 ГК РФ согласована с Постановлением КС РФ от 23 декабря 1997 г. N 21-П и с Определением КС РФ от 7 июня 2011 г. N 841-О-О. Соответственно, если налогоплательщик будет уплачивать налог самостоятельно, то при недостаточности денежных средств на счете сумма будет списана в пятую очередь, если же налог будет принудительно взыскивать налоговый орган, то списание пойдет в третью очередь.

Поэтому в соответствии с подп. 5 п. 4 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога не признается исполненной в случае, если на день предъявления налогоплательщиком в банк (орган Федерального казначейства, иной уполномоченный орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов) поручения на перечисление денежных средств в счет уплаты налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, которые предъявлены к его счету (лицевому счету) и в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации исполняются в первоочередном порядке, и если на этом счете (лицевом счете) нет достаточного остатка для удовлетворения всех требований.

Некоторые особенности определения момента исполнения обязанности по уплате налога могут быть установлены в специальных положениях НК РФ. Так, в силу п. 6 ст. 48 НК РФ в случае взыскания налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица, не являющегося денежными средствами, обязанность по уплате налога, сбора, пеней, штрафов считается исполненной с момента реализации такого имущества и погашения задолженности за счет вырученных сумм.

В плане уплаты налогов бюджетными организациями соответствующее разъяснение дано в Постановлении КС РФ от 22 июня 2009 г. N 10-П: процесс исполнения налоговой обязанности государственными образовательными учреждениями высшего профессионального образования как бюджетными учреждениями имеет существенную специфику, которая обусловлена особенностями их бюджетно-правового статуса, в частности отсутствием у таких учреждений банковских счетов и осуществлением расчетов через лицевые счета, открываемые в соответствующих органах исполнительной власти. Федеральным бюджетным учреждениям лицевые счета открываются в органах Федерального казначейства. Поэтому исполнение таким бюджетным учреждением обязанности по уплате налога осуществляется путем предъявления платежного поручения на уплату налога в тот орган Федерального казначейства, в котором ему открыт лицевой счет, а сама обязанность признается исполненной с момента отражения на лицевом счете учреждения операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации (подп. 2 п. 3 ст. 45 НК РФ).

Следует отметить, что термин "лицевой счет" применяется в налоговом праве по меньшей мере в двух значениях. В ст. 45 НК РФ данный термин используется в значении, определенном в п. 2 ст. 11 НК РФ: лицевые счета - счета, открытые в органах Федерального казначейства (иных органах, осуществляющих открытие и ведение лицевых счетов) в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации. Исходя из ст. 220.1 БК РФ учет операций по исполнению бюджета, осуществляемых участниками бюджетного процесса в рамках их бюджетных полномочий, производится на лицевых счетах, открываемых в соответствии с положениями настоящего Кодекса в Федеральном казначействе, финансовом органе субъекта Российской Федерации (муниципального образования), органе управления государственным внебюджетным фондом Российской Федерации.

В другом смысле указанный термин зачастую используется в актах (приказах, письмах, положениях), принятых ФНС России в порядке организации деятельности нижестоящих налоговых органов. Как это следует из Постановлений Президиума ВАС РФ от 5 ноября 2002 г. N 6294/01, от 11 мая 2005 г. N

16507/04 , такой лицевой счет, который ведет налоговый орган по каждому налогоплательщику, представляет собой форму внутреннего контроля, осуществляемого во исполнение ведомственных документов, позволяющую отслеживать исполнение этим налогоплательщиком своих обязанностей (по уплате налогов, представлению деклараций и т.д.).

Представляет интерес тот факт, что в определенных случаях государство не считает необходимым устанавливать презумпции, аналогичные предусмотренным в п. 3 ст. 45 НК РФ, в отношении уплаты некоторых публичных платежей (не являющихся, по мнению государства, налогами). Для признания обязанности по уплате исполненной публично-правовое образование требует фактического поступления публичных платежей в бюджет (внебюджетный фонд). Так, страховые взносы на обязательное пенсионное страхование до 1 января 2010 г. считались уплаченными с момента зачисления на счет соответствующего органа Пенсионного фонда РФ (п. 2 ст. 24 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации", Определение КС РФ от 8 ноября 2005 г. N 457-О). В Определении КС РФ от 8 июня 2000 г. N 118-О были разъяснены положения ранее действовавшего таможенного законодательства, и, в частности, признано, что при определении момента, с которого считается уплаченной таможенная пошлина, не применяются презумпции, изложенные в Постановлении КС РФ от 12 октября 1998 г. N 24-П и в ст. 45 НК РФ. Однако сложно предположить, что при уплате подобных платежей плательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе их уплаты и перечисления в бюджет.

С 1 марта по 31 декабря 2007 г. действовал упрощенный порядок легализации физическими лицами сокрытых до 1 января 2006 г. доходов путем уплаты 13% декларационного платежа (Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. N 269-ФЗ "Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами"). В некоторых публикациях нормы данного Закона назывались "налоговая амнистия". На основании подпункта 6 п. 3 ст. 45 НК РФ и указанного Федерального закона уплата декларационного платежа прекращала обязанности по уплате налогов с указанных доходов, в том числе НДФЛ и ЕСН, а также обязанности по представлению деклараций по данным налогам. При этом достаточно странным выглядит то, что законодатель указал декларационный платеж в числе неналоговых доходов бюджетов субъектов РФ в ст. 57 БК РФ.

Следует отметить, что уплата декларационного платежа являлась исключительно добровольным действием, взыскать его в принудительном порядке как налог было невозможно. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 14 апреля 2009 г. N 16221/08 отмечается, что декларационный платеж по своей природе имеет характер налоговой амнистии. Перечисление в бюджет декларационного платежа предполагает наличие воли на получение для себя тех последствий, которые связываются законом с его уплатой. Исходя из Определения КС РФ от 16 июля 2009 г. N 949-О-О в качестве условия упрощенного декларирования доходов устанавливается уплата физическими лицами декларационного платежа в случае принятия ими добровольного решения о декларировании доходов.

В итоге, в порядке реализации "налоговой амнистии" в бюджет поступила незначительная в масштабах страны сумма 3,7 млрд. руб., что соответствует легализации 28,2 млрд. руб. <741>. Следует заметить, что в Законе Нижегородской области от 7 июля 2008 г. N 85-З "Об исполнении областного бюджета за 2007 год" при общей сумме доходов бюджета более 60 млрд. руб. сумма поступлений от декларационного платежа составила около 14 млн. руб., или 0,02%. С.В. Запольский отметил, что поскольку само появление дохода, способного быть предметом амнистии, сопряжено с букетом правонарушений, грехи за которые отпускаются даже без их специфицирования, речь идет не об амнистии, а о легализации незаконно полученных доходов - явления, с которым одновременно ведется правовая борьба. Далеко не случайно налоговая амнистия, как и ей подобные акции, не дали ожидаемого эффекта <742>. В то же время, как отмечает Н.М. Артемов, международный опыт проведения налоговых амнистий весьма богат, но довольно противоречив. Список стран, в той или иной мере проводивших налоговые амнистии, включает Аргентину, Бельгию, Ирландию, Пакистан, США (отдельные штаты), Филиппины, Францию, ЮАР. Классическим образцом успешной налоговой амнистии считается налоговая амнистия в Ирландии 1988 г. Начиная ее, правительство Ирландии надеялось получить примерно 50 млн. долл., а фактические сборы превысили 750 млн. долл., что составляло 2,5% ВВП <743>. По мнению И.Н. Соловьева, наибольший успех достигался при сочетании амнистии с усилением ответственности за дальнейшую неуплату налогов <744>. Следует, однако, отметить, что если упрощенно понимать налоговую амнистию как предложение к плательщикам уплатить сокрытые налоги в "обмен" на обещание не штрафовать за их ранее имевшее место сокрытие, а также с угрозой штрафовать за продолжающееся после определенной даты сокрытие значительно жестче, то такой подход возможен только тогда, когда сокрытие налогов рассматривается как длящееся правонарушение. При этом, как будет показано далее, в отечественной правовой системе налоговые правонарушения (преступления) в настоящее время не рассматриваются как длящиеся, вследствие чего такой подход (с усилением ответственности) неприменим. Нельзя, однако, не отметить, что рассмотрение налоговых правонарушений как длящихся

фактически имело место относительно недавно - в Указе Президента РФ от 27 октября 1993 г. N 1773 "О проведении налоговой амнистии в 1993 году", и данным нормативным актом предусматривалось именно усиление ответственности за продолжающееся уклонение от уплаты налогов.

<741> В налоговой сфере // Налоговед. 2008. N 3. С. 25.

<742> Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. М., 2008. С. 148.

<743> Артемов Н.М., Ячменев Г.Г. Правовое регулирование неналоговых доходов бюджетов: Учебное пособие. М., 2008. С. 264 - 265.

<744> Соловьев И.Н. Налоговая амнистия. М., 2009. С. 52, С. 142.

В настоящее время актуален Федеральный закон от 8 июня 2015 г. N 140-ФЗ "О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" (иногда обозначаемый как закон об амнистии капиталов), в соответствии со ст. 5 которого специальная декларация (об имуществе, о контролируемых иностранных компаниях, о счетах (вкладах) в банках) может быть представлена в налоговый орган либо федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, в срок с 1 июля по 31 декабря 2015 года. В силу п. 2.1 ст. 45 НК РФ взыскание налога не производится в случае неуплаты или неполной уплаты налога декларантом, признаваемым таковым в соответствии с указанным Федеральным законом.

Соответственно, те налоги, которые "амнистируются" указанным Федеральным законом, просто не могут быть взысканы принудительно, но обязанность по их уплате формально сохраняется.

Необходимо отметить, что в связи с очевидной важностью обязанности по представлению налоговой декларации, в законодательстве закреплена презумпция, сходная с правилами п. 3 ст. 45 НК РФ. Как следует из п. 4 ст. 80 НК РФ, при отправке налоговой декларации (расчета) по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения; при передаче налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика днем ее представления считается дата ее отправки.

Таким образом, если налоговая декларация была отправлена по почте с соблюдением данных правил, ее последующее получение (неполучение) налоговым органом уже не имеет значения - для налогоплательщика обязанность по ее представлению будет считаться исполненной. "Проецируя" Постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. N 24-П на процедуру представления налоговой декларации по почте, можно утверждать, что налогоплательщик не несет ответственность за действия организаций почтовой связи, участвующих в многостадийном процессе представления налоговой декларации по почте. Следует только еще раз отметить, что сам налог, в отличие от налоговой декларации, не может быть передан (уплачен) непосредственно в налоговую инспекцию - адресатом является бюджетная система (счет в ЦБ РФ, контролируемый Федеральным казначейством).

2.4. Факультативные элементы юридического состава налога

Помимо существенных элементов в акте законодательства о налогах могут быть дополнительно указаны элементы, которые являются **факультативными**, не входят в юридический состав налога, но используются для целей, связанных с исчислением и уплатой налога.

Лицо, обязанное исчислять налог (п. п. 1, 2 ст. 52 НК РФ). Для того чтобы уплатить налог, его необходимо исчислить, т.е. однозначно определить сумму налога, подлежащую уплате. НК РФ в качестве общего правила предусматривает, что **исчислять налог обязан сам налогоплательщик** (п. 1 ст. 52 НК РФ). Следует отметить, что неисполнение налогоплательщиком в установленных случаях обязанности по исчислению налога, очевидно, не означает, что обязанности по уплате данного налога у него при этом не возникает. Обязанность по уплате налога является следствием наличия в деятельности налогоплательщика указанного в законе объекта налогообложения (ст. 38 НК РФ), а для периодических налогов - также следствием окончания налогового периода (п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25).

По некоторым налогам обязанность по исчислению налога может быть возложена на налогового агента или на налоговый орган (п. 2 ст. 52 НК РФ).

Налоговый агент - лицо, которое выплачивает денежные средства налогоплательщику и на которое в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию из выплат налогоплательщику и перечислению налогов, которыми облагаются данные выплаты, в бюджетную систему Российской Федерации.

Законодательное определение налогового агента дано в п. 1 ст. 24 НК РФ: налоговыми агентами

признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации. В п. 2 ст. 11 НК РФ дано корреспондирующее определение: источник выплаты доходов налогоплательщику - организация или физическое лицо, от которых налогоплательщик получает доход. Соответственно, некоторых лиц, являющихся источниками облагаемых выплат налогоплательщику (не обязательно денежных), законодатель "назначает" налоговыми агентами. В п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено, что налоговый агент перечисляет в бюджет сумму налога, обязанность по уплате которой лежит на налогоплательщике.

По мнению М.Ю. Орлова, налоговый агент - участник налоговых правоотношений, осуществляющий содействие, с одной стороны, налогоплательщику, с другой - государству в полной мере реализовать отношения по исчислению и уплате налогов <745>. А.Г. Иванов достаточно точно отмечает особенность статуса налогового агента: переложение обязанностей публичных органов на иных субъектов - для государства неплохая идея: субъект выполняет работу публичных органов бесплатно <746>. По сведениям, приведенным Г.П. Толстопятенко, в большинстве государств - членов Европейского союза налог с доходов наемных работников взимается работодателями (через бухгалтерию). Исключение составляет Франция, где наемные работники уплачивают подоходный налог с заработной платы самостоятельно <747>. Но не следует полагать, что налоговый агент "работает" бесплатно во всех случаях. Как считает А.Б. Смирнов, возлагая на налогового агента обязанности по удержанию налогов, государство наделяет его частью своих властных полномочий по отношению к налогоплательщику. При этом в ряде стран, в частности в Швейцарии, эти обязанности рассматриваются как общественно полезные, и за их исполнение выплачивается стимулирующее вознаграждение <748>.

<745> Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учебное пособие. М., 2009. С. 132.

<746> Иванов А.Г. Пути совершенствования налогового администрирования // Налоговое администрирование: Ежегодник. 2007. С. 176.

<747> Толстопятенко Т.П. Европейское налоговое право: Сравнительно-правовое исследование. М., 2001. С. 140.

<748> Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой / Под ред. Г.В. Петровой. М., 1999. С. 77.

"Квазипубличный" статус частного субъекта - налогового агента не является чем-то особенным. Как разъяснено в Постановлении КС РФ от 19 мая 1998 г. N 15-П, Конституция РФ не запрещает государству передавать отдельные полномочия исполнительных органов власти негосударственным организациям, участвующим в выполнении функций публичной власти.

Достаточно часто в России в качестве налоговых агентов выступают работодатели, удерживающие НДФЛ у своих работников при выплате им заработной платы. Срок уплаты налога, установленный для налогоплательщика, не касается налогового агента, поскольку для него предусмотрен собственный срок перечисления удержанного НДФЛ (п. 6 ст. 226 НК РФ - налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 5 июля 2011 г. N 1051/11 разъяснено, что обязанности налогового агента в части сроков удержания и перечисления в бюджет НДФЛ предусмотрены ст. 226 НК РФ и не связаны с окончанием налогового периода, в отличие от обязанностей налогоплательщиков, установленных ст. ст. 227, 228 НК РФ.

Одной из целей, которую преследует государство, вводя в законодательство о НДФЛ институт налоговых агентов, является более высокая степень социальной стабильности. Большинство населения работает по найму и практически не ощущает налогового бремени на свои доходы, поскольку заработную плату получает уже "чистыми", за вычетом НДФЛ. В то же время, если бы каждый работник получал заработную плату в полном объеме, но потом самостоятельно уплачивал бы с нее налоги, в нашей стране ситуация изменилась бы кардинально. Существенная часть людей, которые начали бы реально уплачивать налоги с заработной платы, из уже полученных денежных средств, в полной мере ощутили бы налоговое бремя и, в частности, стали бы активнее интересоваться тем, на какие именно цели уходят их деньги. Но если провести в России подобную реформу без внесения иных изменений в законодательство, значительное число налогоплательщиков, по всей видимости, будут платить НДФЛ только в принудительном порядке.

Можно отметить, что на сегодняшний день физическое лицо без статуса индивидуального предпринимателя, не уплатившее в срок некоторый налог (транспортный, на имущество, земельный), в итоге, разумеется, может быть принуждено к уплате налога и понесет определенные дополнительные обременения. В их число входит пеня (не очень большая, в силу относительно низкой ставки рефинансирования ЦБ РФ); государственная пошлина (если налоговый орган в установленный срок

обратится в суд и получит положительное решение); а также исполнительский сбор (если судебный пристав-исполнитель, возбудивший исполнительное производство на основании судебного акта, применит решение о наложении данной санкции). На практике указанные дополнительные обременения незначительно повышают заинтересованность налогоплательщиков в добровольной уплате налога. По этим и иным причинам для государства проще и выгоднее взимать НДФЛ через налоговых агентов, чем истребовать его у отдельных плательщиков, получивших доход без удержания налога.

Кроме исчисления и удержания у налогоплательщика суммы налога, налоговый агент обязан перечислить эту сумму в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд). При неисполнении этой обязанности налоговые агенты могут быть привлечены к налоговой ответственности в виде штрафа по ст. 123 НК РФ, а также получают дополнительное обременение в виде пени в соответствии со ст. 75 НК РФ.

Если налоговый агент не может удержать налог у налогоплательщика (например, когда работодатель оплачивает труд работника в натуральной форме - подп. 3 п. 2 ст. 211 НК РФ), то агент обязан письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах (подп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ). Соответствующее разъяснение дано в п. 10 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. N 41/9.

Следует отметить, что п. 5 ст. 226 НК РФ для целей НДФЛ предусматривает конкретный момент для отсчета месячного срока: при невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан не позднее одного месяца с даты окончания налогового периода, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме налога.

В настоящее время также актуальна общая позиция, изложенная в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: в том случае, когда денежных выплат в данном налоговом периоде налогоплательщику не производилось и удержание суммы налога оказалось невозможным, налоговый агент на основании подп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ обязан лишь исчислить подлежащую уплате налогоплательщиком сумму налога и сообщить в налоговый орган о невозможности удержать налог и о сумме задолженности соответствующего налогоплательщика.

В случае отсутствия у налогового агента возможности удержать налог ввиду отсутствия соответствующих выплат, основания для начисления налоговому агенту пени НК РФ не установлены (Определение ВС РФ от 19 марта 2015 г. по делу N 304-КГ14-4815).

Кроме социальной стабильности через "выключение" физических лиц из процесса уплаты налога, введение в законодательство института налоговых агентов обычно объясняется и тем, что государству проще контролировать одного налогового агента, чем большое количество мелких налогоплательщиков - получателей выплат (либо получателей выплат - иностранных лиц). Сходное "упрощение" применено в косвенных налогах (в настоящее время - НДС, акциз), когда государство вынуждает налогоплательщика включить налог в состав цены товаров (работ, услуг), получить его с покупателей и уплатить в бюджет. В последнем случае государство предпочитает иметь дело с одним налогоплательщиком, чем с большим количеством конечных мелких потребителей (приобретателей) товаров (работ, услуг), облагаемых косвенными налогами. Соответственно в обоих вариантах государство упрощает себе администрирование соответствующего налога, прямо либо косвенно возлагая квазипубличные обязанности на некоторых лиц.

Однако очевидно отличие механизмов уплаты косвенного налога и уплаты налога через агента - "фактический" плательщик косвенного налога в налоговых правоотношениях вообще не участвует. Кроме того, в рамках механизма переложения косвенного налога "юридический" налогоплательщик в составе цены получает сумму, равную налогу с покупателя, и перечисляет ее в бюджет (либо возмещает свои затраты на уплату налога); а налоговый агент выделяет сумму налога из выплат налогоплательщику, и также перечисляет ее в бюджет. Иными словами, отличаются направления денежных потоков, но в обоих случаях есть лицо (источник выплат либо получатель выплат), обязанное извлечь из потока некоторую сумму и перечислить ее государству.

В настоящее время общий запрет на выплату налога агентом за налогоплательщика в НК РФ отсутствует, однако в отдельных нормах он имеет место. Так, в силу п. 9 ст. 226 НК РФ уплата НДФЛ за счет средств налоговых агентов не допускается. При заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательство нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц.

Но и в отсутствие общего запрета он может быть обоснован, например, через п. 1 ст. 8 НК РФ: налог является индивидуальным платежом, а обязанность по его уплате может быть выполнена только за счет средств, принадлежащих на праве собственности (хозяйственного ведения, оперативного управления) самому налогоплательщику, даже если это происходит посредством "услуг" налогового агента.

Здесь нельзя не отметить справедливую позицию В.Ф. Евтушенко: удержание с налогоплательщика сумм налогов может означать прекращение права собственности (хозяйственного ведения или

оперативного управления). Однако такое возможно лишь в случае, когда эти денежные средства уже находились в соответствующем праве у налогоплательщика. Право же собственности на доход возникает в момент фактического получения денежных средств. Если вместо денежных средств налогоплательщик получает доход в форме материальной выгоды, то о каком-либо вещном праве в отношении этой выгоды говорить не приходится. Получается, что удержанные (невыплаченные) с налогоплательщиков доходы остаются в собственности налоговых агентов. В свою очередь, государство или муниципальное образование имеет право требовать удержанные с налогоплательщиков и принадлежащие на праве собственности налоговым агентам суммы налогов. Таким образом, удержание налога не влечет смену собственника денежных средств <749>.

<749> Евтушенко В.Ф. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений. М., 2006. С. 80.

Обоснование обратного, а именно того, что денежные средства, считающиеся удержанными налоговым агентом из выплат, принадлежат не агенту, а налогоплательщику, маловероятно. В частности, если налог удержан, налогоплательщик не может истребовать его у агента (даже в том случае, если его уже не может истребовать с агента государство в силу пропуска налоговым органом пресекательных сроков на взыскание). Особенно ярко сомнительность современного правового регулирования проявляется в ситуации, когда налоговый агент выплатил налогоплательщику ровно столько денег, сколько и было у налогового агента. Поскольку денег у налогового агента после такой выплаты не осталось, достаточно сложно обосновать, что он налог "удержал", даже если он полагает, что сделал это. Само по себе удержание по смыслу данного термина возможно только за счет выплачиваемых денежных средств. При этом законодатель, в частности, допускает взыскание удержанных, но не перечисленных налогов с агентов по ст. 47 НК РФ, то есть за счет и иного имущества. Это возможно только тогда, когда все имущество налогового агента обременяется на размер налога в результате выплаты налогоплательщику средств без налога, то есть удержание налога представляет собой достаточно странную правовую конструкцию.

Кроме того, для налогового агента, как представляется, не так принципиален процесс "удержал - перечислил": на практике он не имеет существенных отличий от процесса "уплатил". В обоих случаях частный субъект лишается собственных денежных средств и перечисляет их публично-правовому образованию. Тонкости правового регулирования, а именно предположение о том, что агент сначала удержал налог из выплат налогоплательщику, а только потом его перечислил государству, следует полагать, не являются настолько важными для обязанного лица. Если агент по какой-либо причине не удержал налог у налогоплательщика и выплатил ему средства вместе с налогом, то агент точно так же расстается со своей собственностью, как если бы средства были выплачены налогоплательщику без налога, а сам налог перечислен агентом в бюджет. По всей видимости, по этой причине и законодатель не стремится к четкости терминов в нормах второй части НК РФ. Так, в силу ряда положений ст. 161 и ст. 226 НК РФ налоговые агенты обязаны соответствующие налоги уплачивать, притом что по п. 1 ст. 24 НК РФ налоги подлежат удержанию и перечислению, а не удержанию и уплате.

Данная проблема хорошо иллюстрируется на примере работодателя: для того чтобы выплатить работникам "чистыми" конкретную сумму заработной платы, он должен зарезервировать дополнительные средства как на перечисление удержанного НДФЛ, так и на уплату "зарплатных" налогов (страховых взносов) в бюджет (ГВБФ). Следует отметить, что с учетом ставки НДФЛ в размере 13% (п. 1 ст. 224 НК РФ) и тарифа страховых взносов на 2015 год для работодателей в размере 30% (ст. ст. 8, 12, 15, п. 1.1 ст. 58.2 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах...") для того, чтобы выплатить работнику на руки "чистыми" 1000 руб. заработной платы, работодатель, упрощенно говоря, должен зарезервировать дополнительно 494,25 руб. (149,42 руб. - НДФЛ, 344,83 руб. - страховые взносы).

Представляется, что указанная дополнительная нагрузка работодателя вполне может быть обозначена термином, примененным КС РФ в Постановлении от 24 февраля 1998 г. N 7-П: обязательная составная часть расходов по найму рабочей силы. Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 декабря 2011 г. N 11564/11 применительно к законодательству о банкротстве сделан вывод о том, что алименты, НДФЛ, страховые взносы в ГВБФ являются платежами работодателя, осуществляемыми на основании федерального закона в связи с оплатой труда работников.

В итоге в основе действующего правового регулирования института налоговых агентов изначально заложены противоречия, порождающие теоретические и практические проблемы. Существенными являются очевидные несостыковки п. 1 ст. 8 НК РФ с идеей о том, что налоговый агент перечисляет в бюджет не свои деньги, а средства налогоплательщика.

Например, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 23 ноября 2010 г. N 10411/10 обязанность налогового агента по удержанию НДФЛ возникает непосредственно при выплате дохода. Сомнения в данном подходе состоят в том, что обязанность удержать часть выплат должна существовать

еще до факта выплат, а не возникать одновременно с ним, поскольку обязанность по удержанию, возникающую одновременно с выплатами, сложно квалифицировать как исполнимую. Однако корректно обосновать, что обязанность бездействовать - удерживать часть выплат возникает в некоторый момент времени, предшествующий выплатам, еще более затруднительно.

Кроме того, сам по себе факт выплаты налоговым агентом средств налогоплательщику еще не означает удержания налога. В НК РФ отсутствует общая презумпция, в силу которой при выплате налоговым агентом средств налогоплательщику сам налоговый агент считался бы удержавшим налог (хотя, возможно, такую презумпцию следовало бы ввести при сохранении существующего правового регулирования). В.Ф. Евтушенко справедливо отмечает, что удержание налога можно определить как бездействие, воздержание от совершения каких-либо действий по выплате налогоплательщиком исчисленного налога; именно поэтому любая попытка провести анализ удержания налогов встречается с трудностями <750>. С учетом характеристики обязанности налогового агента по удержанию налога как бездействия сделать вывод об удержании налога налоговым агентом, а также о наличии у него обязанности по перечислению данного налога, возможно только косвенно, на основании анализа документов: бухгалтерских проводок, расчетных ведомостей, договоров, налоговых деклараций и т.д. В отсутствие документов сделать вывод об удержании (неудержании) налога крайне затруднительно. Продолжая "параллели" с институтом косвенных налогов, можно отметить сходную проблему - в ряде случаев весьма не просто установить, включал ли налогоплательщик косвенного налога данный налог в цену товара (работы, услуги).

<750> Евтушенко В.Ф. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений. М., 2006. С. 80.

В то же время и с нормативной, и с доктринальной точек зрения, в зависимости от того, исполнил ли налоговый агент свою обязанность - удержал либо не удержал налог из средств, выплачиваемых налогоплательщику, должен быть разрешен вопрос о том, кто именно несет обязанность по перечислению (уплате) данного налога в бюджет. Налог, не удержанный налоговым агентом, обязан уплатить сам налогоплательщик, а требовать от налогового агента перечисления не удержанного им налога невозможно. Некоторые примеры арбитражной практики предполагают именно такую позицию. Из Постановлений Президиума ВАС РФ от 26 сентября 2006 г. N 4047/06 и от 25 июня 2013 г. N 18087/12 следует, что инспекция не имела права возлагать на налогового агента обязанность уплатить за счет своих средств налог, подлежащий удержанию. Аналогичный подход изложен в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 6 апреля 2010 г. N 14977/09 и от 20 сентября 2011 г. N 5317/11: налог на доходы иностранных организаций подлежит перечислению в бюджет за счет средств, причитающихся иностранной организации, а не самого налогового агента. Разъяснение общего характера содержится в п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: если из норм части второй НК РФ не вытекают на этот счет специальные правила (например, из п. 2 ст. 231 НК РФ), принудительное исполнение обязанностей налогового агента путем взыскания с него неперечисленных сумм налога, а также соответствующих сумм пеней возможно в случае, когда налоговым агентом сумма налога была удержана у налогоплательщика, но не перечислена в бюджет.

Однако в последнее время появилось иное судебное толкование норм, регламентирующих обязанности налоговых агентов. Так, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 13 января 2011 г. N 10067/10, несмотря на то что налоговый агент - арендатор публичного имущества не удерживал НДС из перечисляемой арендодателю арендной платы, именно налоговый агент обязан уплатить налог за счет собственных средств. Другой пример сходного подхода: в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 апреля 2012 г. N 15483/11 разъяснено, что вне зависимости от условий заключенного с иностранным лицом договора неисполнение российской организацией, состоящей на учете в налоговых органах, обязанности по удержанию НДС из выплачиваемых контрагенту средств не освобождает ее от обязанности исчислить этот налог и уплатить его в бюджет.

В итоге данная позиция воплощена в п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: подходы о невозможности взыскания с налогового агента не удержанной им суммы налога и об ограничении периода взыскания пеней, основанные на том, что обязанным лицом продолжает оставаться налогоплательщик (подп. 5 п. 3 ст. 45 НК РФ), к которому и должно быть предъявлено налоговым органом соответствующее требование об уплате налога, не применимы при выплате денежных средств иностранному лицу в связи с неучетом данного лица в российских налоговых органах и невозможностью его налогового администрирования. Следовательно, в случае неудержания налога при выплате денежных средств иностранному лицу с налогового агента могут быть взысканы как налог, так и пени, начисляемые до момента исполнения обязанности по уплате налога.

Таким образом, если "наш" налоговый агент имеет дело с иностранным лицом, то агент фактически превращается в "субсидиарного налогоплательщика" - ему не просто разрешается, а предписывается

уплатить неудержанный налог за иностранное лицо. Обоснование крайне незамысловато - иностранное лицо нельзя в должной мере контролировать.

Определенные проблемы возникают и с практической реализацией правовой позиции, изложенной в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 16 мая 2006 г. N 16058/05, от 26 сентября 2006 г. N 4047/06, от 12 января 2010 г. N 12000/09 и от 20 сентября 2011 г. N 5317/11. Суд отметил, что пени за несвоевременное поступление в бюджет налога, не удержанного с налогоплательщика агентом, могут быть взысканы с самого агента. Косвенно такой подход ВАС РФ подтвержден в Определении КС РФ от 20 октября 2011 г. N 1451-О-О. Разъяснение общего характера на этот счет содержится в п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: учитывая компенсационный характер пеней как платежа, направленного на компенсацию потерь государственной казны в результате неуплаты налога в срок, с налогового агента, не удержавшего налог из денежных средств налогоплательщика, могут быть взысканы пени за период с момента, когда налог должен был быть им удержан и перечислен в бюджет, до наступления срока, в который обязанность по уплате налога должна быть исполнена налогоплательщиком самостоятельно по итогам соответствующего налогового периода.

Но очевидно, что возможность последующего удержания ранее не удержанного с налогоплательщика налога существует далеко не всегда (например, если налогоплательщик-работник уволился, если работодатель выплачивает доход исключительно в натуральной форме и др.). В подобной ситуации пени будут продолжать начисляться, а у налогового агента не будет возможности повлиять на их начисление (в т.ч. он не сможет удержать и перечислить сумму налога, а также формально он не вправе уплатить налог за налогоплательщика), вследствие чего налоговый агент своими действиями не сможет прекратить свое же неправомерное состояние. На практике налоговые агенты - работодатели для прекращения подобного состояния иногда прибегают к "хитрости" - начисляют уволившемуся работнику премию, равную неудержанному налогу, и полностью используют ее для удержания и перечисления НДФЛ в бюджет, без фактической выплаты работнику.

Появление описанных правовых позиций ВАС РФ, как представляется, с одной стороны направлено на исключение злоупотреблений в сфере налогообложения (в частности, связанных с существенной сложностью истребования налога у иностранного лица). С другой стороны, данные правовые позиции иллюстрируют ошибочность жесткой позиции законодателя о невозможности уплаты налога за счет средств налогового агента. По всей видимости, высшие судебные органы в указанных судебных актах рассматривают налогового агента как аналог налогоплательщика, обязанность по уплате налога (на расход) у которого возникает в результате осуществления выплат (как ранее - в ЕСН или сейчас - в страховых взносах с работодателей). Иными словами, когда государству выгодно рассматривать источник выплат в качестве налогового агента (при выплате заработных плат работодателями), то оно делает именно так - проще контролировать одного агента, чем тысячи мелких налогоплательщиков. Но как только государство видит в действиях источника выплат и налогоплательщика угрозу неполучения налога (при выплатах иностранному лицу), государство фактически "переназначает" налогового агента на налогоплательщика, хотя и не исключает, что источник выплат вознаградит себя на размер подлежащего уплате налога за счет налогоплательщика, произведя ему меньшую выплату.

Не отличается сложностью и мотивировка разъяснения, данного в п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. N 33: при решении вопроса о том, кто именно по перечисленным в п. 4 ст. 161 НК РФ операциям является налоговым агентом - публичный орган, принимающий решение о реализации конкретного имущества, или организатор торгов (лицо, фактически проводящее торги), необходимо исходить из того, что таковым является орган (лицо), которому первоначально поступают денежные средства от продажи имущества. Иными словами, у кого деньги - тот и должен.

Представляется, что особые претензии государства к лицу, у которого находятся денежные средства, подлежащие уплате в виде налога другого лица (налогоплательщика), могут быть обоснованы в том случае, если бы налогоплательщик сам, из своих средств, передал деньги в уплату налога некоторому "посреднику", а посредник обязался перечислить их в бюджет. Именно в этом случае можно условно говорить, что такой посредник передает в бюджет не принадлежащие ему деньги, вследствие чего требует особого регулирования его статус. Сходным образом ранее был урегулирован институт сборщиков налогов (ст. 25 НК РФ - утратила силу); сейчас подобным образом действуют банки (ст. 60 НК РФ), в некоторых случаях совместно с местной администрацией или организацией федеральной почтовой связи (п. 4 ст. 58 НК РФ). Конструкция же "удержал из выплат - перечислил" более уязвима для критического анализа.

Исключить ряд теоретических и практических проблем могло бы, например, введение такого правового регулирования, в соответствии с которым налоговый агент (в порядке специальной нормы по отношению к п. 1 ст. 8 НК РФ) был бы обязан уплачивать налог за налогоплательщика, но при этом имел бы право удержать соответствующую сумму из выплат налогоплательщику (уменьшить на нее выплаты). При этом, при наличии особых опасений государства, не исключено введение нормы, в соответствии с

которой при подобной системе уплаты налог считался бы уплаченным агентом в момент фактического поступления денежных средств в бюджетную систему. Можно отметить, что страховые взносы на обязательное пенсионное страхование до 1 января 2010 г. считались уплаченными с момента зачисления на счет соответствующего органа Пенсионного фонда РФ (п. 2 ст. 24 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации", Определение КС РФ от 8 ноября 2005 г. N 457-О).

Косвенное подтверждение возможности предлагаемого подхода: нормативное регулирование и сложившаяся судебная практика относительно уплаты налогоплательщиком НДС при неиспользовании им механизма переложения. КС РФ в Определении от 12 мая 2005 г. N 167-О пояснил, что факт неполучения налогоплательщиком оплаты от реализации товаров (работ, услуг) не исключает возможность взимания НДС, который, как и другие налоги, в принципе должен уплачиваться за счет собственных средств налогоплательщика (п. 1 ст. 8 НК РФ). Кроме того, в развитие данной позиции, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 сентября 2009 г. N 5451/09 прямо указано, что продавец обязан уплатить НДС из собственных средств, не дожидаясь получения оплаты от покупателя.

Таким образом, налогоплательщик будет вынужден уплатить НДС, даже если он не получил его с покупателя в составе цены товара (работы, услуги). Следовательно, для государства в принципе не важно, за счет какого именно источника происходит уплата косвенного налога - за счет средств "фактического" налогоплательщика при использовании возможности переложения либо за счет средств "юридического" налогоплательщика.

В Постановлении КС РФ от 30 января 2001 г. N 2-П применительно к косвенным налогам были применены термины "юридический налогоплательщик" и "фактический налогоплательщик"; в Постановлении Президиума ВАС РФ от 6 июля 2004 г. N 3332/04 отмечается, что НДС - это косвенный налог, фактическими плательщиками его являются покупатели. Используя этот инструментарий, можно утверждать, что в рамках агентских правоотношений "юридическим налогоплательщиком" является именно налогоплательщик, который считается уплачивающим налог, а "фактическим налогоплательщиком" - налоговый агент, за счет имущества которого налог и уплачивается. В косвенных налогах законодатель экономически вынуждает юридического налогоплательщика возместить свои расходы на уплату налогов за счет фактического налогоплательщика, увеличив цену товаров (работ, услуг) на величину налога. Тем самым законодатель упрощает себе администрирование косвенных налогов, фокусируя внимание на одном юридическом налогоплательщике вместо значительного числа потребителей облагаемых товаров (работ, услуг). Вводя институт уплаты налога через налогового агента, законодатель в основном через возложение обязанности (а в случае выплат иностранному лицу - экономически) вынуждает фактического налогоплательщика - агента уплатить часть сумм, причитающихся юридическому налогоплательщику, в бюджет и на этот размер, соответственно, уменьшить выплаты юридическому налогоплательщику.

Но нельзя не учитывать, что в Определении КС РФ от 22 января 2004 г. N 41-О полностью поддержана идея российского законодателя о гипертрофированно индивидуальном характере налога. Однако мотивировку КС РФ, по сути, можно свести к простому доводу - государство, постулируя требование индивидуальности налога, всего лишь желает быть уверенным в том, что налог будет уплачен и что это можно будет четко проконтролировать. Предположить, как именно частные субъекты могли бы злоупотребить обязанностью налогового агента уплачивать налог за налогоплательщика, затруднительно.

Также следует отметить и то, что возможность переложения обязанности по уплате индивидуального платежа предусмотрена в ч. ч. 1, 2 ст. 32.2 КоАП РФ. В силу указанной нормы, административный штраф должен быть уплачен лицом, привлеченным к административной ответственности. При отсутствии самостоятельного заработка у несовершеннолетнего административный штраф взыскивается с его родителей или иных законных представителей.

В итоге не исключено рассмотрение современного института налоговых агентов как определенной "полезной фикции", позволяющей опосредованно переложить бремя уплаты налога с налогоплательщика на агента (считается, что налог платит налогоплательщик, а фактически его платит налоговый агент за счет собственных средств). Именно это обстоятельство предопределяет, как представляется, наличие следующих мнений. Так, Е.В. Порохов полагает, что плательщик налога зачастую может его уплачивать при отсутствии у него налогового обязательства перед государством (например, работодатели, удерживающие подоходный налог с работников у источника выплаты дохода) <751>. И.И. Кучеров предлагает собирательное определение: налогообязанные лица - субъекты (физические лица и организации), на которых в соответствии с налоговым законодательством возложены обязанности по исчислению и уплате налогов и сборов либо по их удержанию и перечислению в бюджет. В зависимости от непосредственного содержания этих обязанностей, указанные лица могут иметь правовой статус налогоплательщиков, плательщиков сборов либо налоговых агентов <752>. В Положении о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г. дано нормативное определение: налогоплательщиком

является тот, кто имеет налоговое обязательство, является ответственным за уплату налога, обязан удерживать и отчислять налог за счет третьих лиц, обязан подавать налоговую декларацию, вносить обеспечение, вести учет и отчетность и выполнять другие обязанности, возложенные на него налоговым законодательством <753>.

<751> Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебн. пособие. Алматы, 2001. С. 90.

<752> Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): Монография. М., 2009. С. 246.

<753> Налоги от А до Я. С. 5.

Тем не менее идея о том, что налоговый агент перечисляет в бюджет "не свои" деньги, иногда используется законодателем и правоприменителями, например при регулировании процедур банкротства (фактически - в целях перераспределения конкурсной массы в пользу государства). В п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25 (утратил силу) было разъяснено, что требование к налоговому агенту, не исполнившему обязанность по перечислению в бюджет удержанного налога, представляет собой имеющее особую правовую природу требование, которое не подпадает под определяемое положениями ст. ст. 2 и 4 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" понятие обязательного платежа и не может быть квалифицировано как требование об уплате обязательных платежей. Данное требование, независимо от момента его возникновения, в реестр требований кредиторов не включается и удовлетворяется в установленном налоговым законодательством порядке. Споры, вытекающие из правоотношений, в которых должник выступает налоговым агентом, рассматриваются вне дела о банкротстве.

Однако сама отмена указанного п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25, как представляется, свидетельствует о том, что для налогового агента обязанность по перечислению удержанного налога не имеет принципиальных отличий от обязанности по уплате налога - и в том и в другом случае данные обязанности, по существу, единообразно обременяют его имущество.

Налоговые органы в основном исчисляют поимущественные налоги для физических лиц (налог на имущество физических лиц, транспортный налог, земельный налог). Для исчисления налогов используется информация об имуществе, которая передается в налоговые органы теми государственными органами, которые осуществляют регистрацию налогооблагаемого имущества и прав на него (ст. 85 НК РФ). Так, информация о подлежащих налогообложению транспортных средствах представляется в том числе органами ГИБДД (п. 4 ст. 85 НК РФ).

Кроме того, налоговые органы исчисляют для индивидуальных предпринимателей оценочные авансовые платежи по НДФЛ (п. п. 8, 9 ст. 227 НК РФ) на основании информации о предполагаемом доходе, сообщаемой самими предпринимателями в налоговых декларациях.

Очевидно, что налоговые органы в рамках налогового контроля при наличии должной информации могут исчислить любой налог, подлежащий уплате налогоплательщиком, и взыскать его, если он не был уплачен. Однако по п. п. 1, 2 ст. 52 НК РФ расчет налога налоговым органом производится не в рамках контрольной деятельности, а в порядке реализации установленной в НК РФ обязанности "в помощь" налогоплательщику.

Налоговые агенты в силу подп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ обязаны в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика. Соответственно, в данном случае сумму налога исчисляет налоговый агент и сообщает об уже исчисленной сумме в налоговый орган. Однако в данном случае эта информация может "дублироваться" - на основании подп. 4 п. 1, п. 3 ст. 228 такие налогоплательщики обязаны представлять налоговую декларацию с расчетом подлежащего уплате НДФЛ, а впоследствии налог самостоятельно уплатить.

Налоговый орган не позднее 30 рабочих дней до наступления срока платежа обязан направить налогоплательщику **налоговое уведомление**, в котором должны быть указаны сумма налога, подлежащая уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога (п. п. 2, 3 ст. 52 НК РФ). В силу п. 4 ст. 31, п. 4 ст. 52 НК РФ в случае направления налогового уведомления по почте заказным письмом налоговое уведомление считается полученным по истечении шести рабочих дней с даты направления заказного письма. Согласно п. 6 ст. 58 НК РФ налогоплательщик обязан уплатить налог в течение одного месяца со дня получения налогового уведомления, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом налоговом уведомлении.

В соответствии с п. 4 ст. 57 НК РФ в случаях, когда расчет суммы налога производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления.

Данная норма не вполне корректна, поскольку в действительности обязанность по уплате налога возникает вследствие наличия объекта налогообложения, в том числе факта владения облагаемым имуществом, получения дохода (реального или презюмируемого), а также вследствие окончания

налогового периода (п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25). Но до истечения месяца со дня получения налогового уведомления налогоплательщик имеет право налог не уплачивать, а налоговый орган не может его истребовать. Соответственно, было бы более логичным в п. 4 ст. 57 НК РФ указать, что срок уплаты (а не обязанность по уплате) такого налога (авансового платежа) наступает по истечении месяца с даты получения налогового уведомления. На том же основании можно утверждать, что даже при пропуске срока уплаты налога, указанного в законодательстве, не подлежат начислению пени за неуплату налога (ст. 75 НК РФ) до момента истечения месяца с даты получения налогового уведомления налогоплательщиком.

Е.В. Порохов обоснованно отмечает, что в тех случаях, когда налоговые органы направляют налогоплательщикам уведомления о необходимости уплаты начисленных им налогов, возникновение самих налоговых обязательств у налогоплательщиков происходит уже задолго до получения ими таких актов на основании наличия у них объектов налогообложения. Индивидуальные правовые акты налоговых органов всего лишь оформляют существующее требование государства как кредитора к налогоплательщику в уже возникших ранее налоговых обязательствах <754>.

<754> Порохов Е.В. Налоговая обязанность. Налоговая правосубъектность // Очерки налогово-правовой науки современности. Москва - Харьков, 2013. С. 277.

Для очевидных целей экономии государственных ресурсов в настоящее время в п. 4 ст. 52 НК РФ действует положение, в соответствии с которым в случае, если общая сумма налогов, исчисленных налоговым органом, составляет менее 100 рублей, налоговое уведомление не направляется налогоплательщику, за исключением случая направления налогового уведомления в календарном году, по истечении которого утрачивается возможность направления налоговым органом налогового уведомления (может быть направлено не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году направления налогового уведомления).

В принципе обязанность по исчислению налога может быть прямо либо косвенно возложена на представителя налогоплательщика. Так, в силу п. 1 ст. 51 НК РФ обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного судом безвестно отсутствующим, исполняется лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего. Лицо, уполномоченное органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего, обязано уплатить всю неуплаченную налогоплательщиком (плательщиком сбора) сумму налогов и сборов, а также причитающиеся на день признания лица безвестно отсутствующим пени и штрафы. Указанные суммы уплачиваются за счет денежных средств физического лица, признанного безвестно отсутствующим.

Очевидно, что в данном примере сам налогоплательщик не исчисляет налог, даже если обязанность по его исчислению возложена НК РФ именно на налогоплательщика. Данную обязанность исполняет законный представитель. Именно по этой причине в силу п. 4 ст. 51 НК РФ лица, на которых в соответствии с настоящей статьей возлагаются обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, пользуются всеми правами, исполняют все обязанности в порядке, предусмотренном НК РФ для налогоплательщиков и плательщиков сборов, с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей.

Следует только заметить, что каких-либо отрицательных последствий для такого представителя, не исполняющего указанные требования, в НК РФ не предусмотрено.

Налоговые льготы (ст. 56 НК РФ), вычеты, расходы, освобождения, особенности налогообложения. Применение налоговых льгот (вычетов, расходов, освобождений) позволяет налогоплательщику на законных основаниях уплачивать меньшую сумму налога по сравнению с исчисленной на основании общих норм либо вообще не уплачивать налог. **Omnis exceptio est ipsa quoque regula** - каждое исключение само есть правило <755>. Соответственно, налоговые льготы (вычеты, расходы, освобождения) относятся к элементу 3 краткого перечня существенных элементов налога (см. п. 2.2). Очевидно, что справедливость налогообложения в ряде случаев может быть реализована только при условии применения при исчислении налога льгот (вычетов, расходов, освобождений). **Aequitas est mater exceptionis** - справедливость есть мать исключения <756>.

<755> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 283.

<756> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 77, 152.

Из Постановления Президиума ВАС РФ от 15 июня 1997 г. N 2484/96 следует, что налоговый орган, доначисляющий налог, обязан учесть возможные льготы и освобождения. В то же время, исходя из Определения КС РФ от 1 ноября 2007 г. N 719-О-О, в тех случаях, когда законодатель имеет намерение

вывести из-под налогообложения те или иные субъекты либо объекты, он прямо на это указывает. Соответственно, наличие налоговых льгот (вычетов, расходов, освобождений) при исчислении конкретного налога не презюмируется. Факультативность льгот отмечена и в Определениях КС РФ от 5 июля 2001 г. N 162-О, от 7 февраля 2002 г. N 37-О и от 13 октября 2009 г. N 1343-О-О: поскольку установление льгот не является обязательным, их отсутствие при определении существенных элементов налога не влияет на оценку законности его установления. Применительно к НДС, соответствующая правовая позиция изложена в Определении КС РФ от 5 июля 2011 г. N 879-О-О: обязательность установления льгот по данному налогу для тех или иных категорий налогоплательщиков непосредственно из Конституции РФ не вытекает.

Исходя из Постановления КС РФ от 27 мая 2003 г. N 9-П, в случаях, когда законом предусматриваются те или иные льготы, освобождающие от уплаты налогов или позволяющие снизить сумму налоговых платежей, применительно к соответствующим категориям налогоплательщиков обязанность платить законно установленные налоги предполагает необходимость их уплаты лишь в той части, на которую льготы не распространяются, и именно в этой части на таких налогоплательщиков возлагается ответственность за неуплату законно установленных налогов. В Определении КС РФ от 1 декабря 2009 г. N 1553-О-П отмечается, что по смыслу ст. 57 Конституции РФ с закрепленной в ней обязанностью каждого платить законно установленные налоги и сборы корреспондирует право каждого не быть принужденным к уплате налогов и сборов, не отвечающих указанному критерию. Из данной правовой позиции, сформулированной КС РФ в Постановлении от 17 марта 2009 года N 5-П, следует, что обязанность платить налоги должна, среди прочего, пониматься как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом. При этом в силу указанной статьи Конституции РФ, если закон устанавливает налоговые вычеты и льготы, налогоплательщик вправе в полной мере воспользоваться ими при определении суммы налога.

А.В. Малько исходит из того, что льгота выражается в предоставлении каких-либо преимуществ, или частичном освобождении от выполнения обязанностей, или облегчении условий их выполнения <757>.

<757> Малько А.В. Стимулы и ограничения в праве. М., 2003. С. 66.

Нормативное же определение **налоговых льгот**, данное в ст. 56 НК РФ, является достаточно узким: льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ.

Как следует из п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, при применении ст. 56 НК РФ в случае возникновения спора о том, имел ли место отказ налогоплательщика от использования льготы, следует исходить из того, что факт неучета налогоплательщиком налоговой льготы при составлении декларации за конкретный налоговый период сам по себе не означает его отказ от использования соответствующей налоговой льготы в этом периоде. Поэтому право на налоговую льготу, не использованную в предыдущих налоговых периодах, налогоплательщик может реализовать путем подачи уточненной налоговой декларации, заявления в рамках проведения выездной налоговой проверки (в части льгот, имеющих отношение к предмету проводимой проверки и проверяемому налоговому периоду) либо заявления в налоговый орган при уплате налога на основании налогового уведомления.

М.Н. Карасев характеризует формулировку ст. 56 НК РФ как довольно спорную, в том числе по той причине, что понятия "категория налогоплательщиков", "преимущества" являются весьма неопределенными <758>.

<758> Карасев М.Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России. М., 2004. С. 36.

Налоговые льготы (вычеты, расходы, освобождения) потенциально могут быть урегулированы на федеральном, региональном и местном уровнях (в зависимости от вида налога и его юридической конструкции). Соответственно, иногда выделяют федеральные (региональные, местные) налоговые льготы (вычеты, расходы, освобождения). В части второй НК РФ федеральные налоговые льготы (по отношению к налогам) регламентируются достаточно редко: в ст. 381 (гл. 30 "Налог на имущество организаций"), в ст. 395 (гл. 31 "Земельный налог") и в ст. 407 НК РФ (гл. 32 "Налог на имущество физических лиц"). Так, в силу п. 2 ст. 381 освобождаются от налогообложения по налогу на имущество организаций в том числе религиозные организации - в отношении имущества, используемого ими для

осуществления религиозной деятельности.

Кроме того, именно в строгом смысле ст. 56 НК РФ федеральные налоговые льготы применительно к НДС были выделены в п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. N 33. По мнению Суда, например, подп. 5 п. 2 ст. 149 НК РФ устанавливает налоговую льготу в отношении столовых образовательных и медицинских организаций, подп. 1 п. 3 ст. 149 - в отношении религиозных организаций, подп. 2 п. 3 ст. 149 - в отношении общественных организаций инвалидов, подп. 14 п. 3 ст. 149 НК РФ - в отношении коллегий адвокатов, адвокатских бюро и адвокатских палат.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 сентября 2012 г. N 4517/12 разъяснено, что отсутствие у налогоплательщика обязанности исчислять и уплачивать в бюджет НДС с операций по реализации земельных участков (долей в них) прямо предусмотрено нормами налогового законодательства и в силу ст. 56 НК РФ не является льготой. Такая реализация, не признаваемая объектом обложения НДС, не учитывается при формировании налоговой базы по указанному налогу, в то время как налоговые льготы согласно ст. 56 НК РФ применяются только в отношении отдельных категорий налогоплательщиков.

Иногда федеральный законодатель представляет соответствующим органам власти при установлении региональных (местных) налогов право установить региональные (местные) налоговые льготы (в т.ч. дополнительно к федеральным налоговым льготам). Например, в ст. 356 НК РФ предусмотрено, что при установлении транспортного налога законами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком. Нижегородский законодатель, например, предусмотрел следующую дополнительную льготу: для пенсионеров - владельцев легковых автомобилей с мощностью двигателя до 150 л.с., ставка налога на одну лошадиную силу снижается на 50% (п. 1 ст. 7 Закона Нижегородской области от 28 ноября 2002 г. N 71-3 "О транспортном налоге").

Очевидно, что права региональных (местных) органов власти по предоставлению дополнительных налоговых льгот могут быть реализованы только в отношении тех преимуществ, которые соответствуют нормативному определению ст. 56 НК РФ. Если федеральный законодатель намерен делегировать иные права по снижению налогового бремени региональным (местным) органам власти, он, как правило, не применяет термин "льготы". Например, в п. 2 ст. 346.20 установлено, что законами субъектов РФ могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки по УСН с объектом "доходы минус расходы" в пределах от 5 до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков.

В то же время следует учесть, что термин "налоговые льготы" как в правовых актах, так и в специальной литературе может применяться и в широком значении, включающем все возможные преимущества налогоплательщиков. Например, в Определениях КС РФ от 17 декабря 2009 г. N 1572-О-О и от 4 июня 2013 г. N 966-О указано, что положения НК РФ, устанавливающие перечень операций, не подлежащих обложению НДС, по своей природе носят характер налоговой льготы. Тот же подход применен и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 июня 2010 г. N 1650/10. В Определении КС РФ от 28 мая 2009 г. N 855-О-О освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС (п. 2 и п. 5 ст. 145 НК РФ) и профессиональный налоговый вычет по НДФЛ (п. 1 ст. 221 НК РФ) были обозначены как льготы по уплате данных налогов; а уменьшение налоговой базы по ЕСН с доходов индивидуальных предпринимателей на сумму расходов (п. 3 ст. 237 НК РФ) - как особенности определения налоговой базы по ЕСН. Социальные и имущественные налоговые вычеты по НДФЛ, в свою очередь, были обозначены как налоговые льготы в Определениях КС РФ от 18 декабря 2003 г. N 472-О и от 23 сентября 2010 г. N 1251-О-О. В Определении КС РФ от 19 мая 2009 г. N 757-О-О списание безнадежной задолженности по налогам (ст. 59 НК РФ) было расценено как разновидность налоговых льгот. Термин "преференции" также использован в ряде актов ВАС РФ (в Постановлении Президиума от 9 ноября 2010 г. N 7315/10 - применительно к освобождению определенных выплат от ЕСН, в Постановлении Президиума от 12 февраля 2013 г. N 11418/12 - по отношению к нормам, исключающим обложение некоторых объектов транспортным налогом). В Определении ВС РФ от 20 мая 2015 г. по делу N 309-КГ15-789 в качестве налоговой льготы рассмотрена установленная региональным законодательством субсидия из областного бюджета, равная 80% от суммы уплаченных в областной бюджет акцизов от реализации подакцизных товаров.

По всей видимости, одной из причин широкого толкования термина "налоговые льготы" является своеобразная "инерция", остающаяся от периода действия Закона РФ от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (утратил силу). В соответствии со ст. 10 указанного Закона РФ по налогам могут устанавливаться в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами, следующие льготы:

- необлагаемый минимум объекта налога;
- изъятие из обложения определенных элементов объекта налога;
- освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков;
- понижение налоговых ставок;

- вычет из налогового оклада (налогового платежа за расчетный период);
- целевые налоговые льготы, включая налоговые кредиты (отсрочку взимания налогов);
- прочие налоговые льготы.

Интересные сведения приводит О. Болтенко: в Великобритании законодательного определения налоговой льготы не существует. Такие определения периодически выдаются теоретиками налогового права. Но можно выделить два вида фактически существующих налоговых льгот:

- льготы, прямо указанные в законе в качестве определенных мер;
- так называемые льготы по умолчанию, т.е. когда, наоборот, в законодательстве не предусмотрено конкретных мер, и именно их отсутствие создает налоговую льготу <759>.

<759> Болтенко О. Выступление на "круглом столе" с участием иностранных гостей // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2007 г. С. 227.

Сходной позиции придерживается также И.А. Майбуров. Данный исследователь выделяет прямые льготы (непосредственно закрепленные именно как льготы в главах НК РФ о конкретных налогах), а также косвенные (или камуфлированные) льготы <760>.

<760> Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. М., 2007. С. 65.

Можно выделить льготы по умолчанию (косвенные) и в отечественном налоговом праве. Так, в соответствии с п. 1 ст. 374 НК РФ для российских организаций объектом налогообложения по налогу на имущество в общем случае признается такое имущество, которое учитывается на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета. Очевидно, что законодатель потенциально мог бы обложить данным налогом и иное имущество организации (ценные бумаги, товарные запасы, денежные средства на счетах в банках и в кассе и т.д.). Ранее данным налогом облагались и иные виды имущества. В ст. 2 Закона РФ от 13 декабря 1991 г. N 2030-1 "О налоге на имущество предприятий" (в настоящее время утратил силу) было установлено, что налогом облагаются основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе плательщика.

Налоговые **вычеты** не являются исключением из общего правила, предоставляются всем налогоплательщикам и сводятся к возможности уменьшения суммы налога (или параметра, от которого зависит величина налога) при наличии определенных условий. Общее нормативное определение налогового вычета в НК РФ отсутствует.

Данный термин эпизодически применяется в части первой НК РФ. Например, в силу п. 1 ст. 80 НК РФ расчет сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом, представляет собой документ, содержащий обобщенную налоговым агентом информацию в целом по всем физическим лицам, получившим доходы от налогового агента (обособленного подразделения налогового агента), о суммах начисленных и выплаченных им доходов, предоставленных налоговых вычетах, об исчисленных и удержанных суммах налога, а также других данных, служащих основанием для исчисления налога. Как следует из п. 8 ст. 88 НК РФ, при камеральной налоговой проверке налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со ст. 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов по НДС. Во второй же части НК РФ вычеты упоминаются и регламентируются достаточно часто (в т.ч. в ст. ст. 171, 172 (по НДС); 200, 201 (по акцизам); 218 - 221 (по НДФЛ); 343.1, 343.2 (по НДС), п. п. 3 - 6 ст. 403 (по налогу на имущество физических лиц)).

Возможности отказа от применения налогового вычета в законодательстве обычно не предусмотрено. На практике налоговые органы, как правило, не возражают против того, чтобы налогоплательщик не применял налоговые вычеты. Тем не менее в ряде норм закреплено право (а не обязанность) по их применению. Так, в соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 220 НК РФ при определении размера налоговой базы по НДФЛ налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в размере фактически произведенных налогоплательщиком расходов на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилых домов, квартир, комнат или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположено приобретаемое жилое дома или доля (доли) в них. Соответственно, применение этого вычета позволяет уменьшить сумму дохода, облагаемого НДФЛ (вплоть до нуля).

Если вычет носит заявительный характер, то, как правило, отказ от уже затребованного и предоставленного вычета невозможен. Такой вывод можно сделать на основании Определений КС РФ от 15 апреля 2008 г. N 311-О-О и от 27 января 2011 г. N 95-О-О.

Налоговые вычеты, применяемые при исчислении косвенных налогов, установлены как право налогоплательщика (п. 1 ст. 171, п. 1 ст. 200 НК РФ). Указанные вычеты интересны тем, что в ряде

случаев позволяют не только не уплачивать налог, но и требовать от публично-правового субъекта возмещения денежных средств из бюджета (ст. ст. 176, 176.1, 203, 203.1 НК РФ).

Нормы о **расходах** не обозначаются в законодательстве как налоговые вычеты, хотя имеют практически идентичный с ними механизм действия. Общее нормативное определение расходов в НК РФ также отсутствует. В части первой НК РФ указанный термин применяется в том числе в подп. 3 п. 1 ст. 23: налогоплательщики обязаны вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах. В части второй НК РФ расходы регламентируются достаточно часто. Статья 247 НК РФ устанавливает, что объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. При этом прибылью для российских организаций в общем случае признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. Соответственно, учет налогоплательщиком произведенных расходов в соответствии с гл. 25 НК РФ в итоге позволяет уменьшать размер налога на прибыль организаций (в т.ч. до нуля).

Следует отметить, что рассмотрение налоговых льгот (вычетов, расходов) как факультативных элементов налога достаточно условно. С точки зрения правовой науки и позиций высших судебных органов то, что и в отсутствие льгот (вычетов, расходов) закон о налоге не утратит определенности, не вызывает сомнений. Однако исходя из экономической сущности налогов некоторых типов при их установлении соответствующие льготы (вычеты, расходы) должны предусматриваться обязательно. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 февраля 2009 г. N 12687/08 отмечается, что при установлении налогов необходимо учитывать цели и элементы налогообложения (п. п. 6, 7 ст. 3 НК РФ). В ряде актов КС РФ (в т.ч. Постановления от 13 марта 2008 г. N 5-П и от 1 марта 2012 г. N 6-П) разъяснено, что возложенное на налогоплательщика бремя уплаты такого платежа, как НДФЛ, - исходя из сущности данного вида налога и императивов, вытекающих непосредственно из Конституции РФ, - должно определяться таким образом, чтобы валовой доход уменьшался на установленные законом налоговые вычеты, а налогом облагался бы так называемый чистый доход. В Постановлении КС РФ от 22 июня 2009 г. N 10-П подчеркнута необходимость учета федеральным законодателем при формировании структуры налога объективных характеристик экономико-правового содержания налога. А.М. Лесова исходит из того, что современная теория взимания налогов исходит из того, что налогообложению может быть подвергнута только чистая прибыль предприятия. В противном случае, то есть в случае, когда налогообложению подвергался бы валовой доход, предприятия оказывались бы в неравных экономических, а значит, в неравных конкурентных условиях, поскольку одни из них отдавали бы государству большую часть своей прибыли, чем другие <761>.

<761> Лесова А.М. Влияние решения Конституционного Суда РФ на судебную практику оценки обоснованности затрат // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам III Междунар. научно-практ. конф. 13 - 14 ноября 2009 г. С. 235.

Данная правовая позиция относима к большинству ситуаций исчисления налога на прибыль, НДФЛ с доходов индивидуальных предпринимателей, ЕСХН, а также применима к УСН (при объекте "доходы, уменьшенные на величину расходов" - п. 1 ст. 346.14 НК РФ с соответствующей стандартной налоговой ставкой 15% - п. 2 ст. 346.20 НК РФ). С другой стороны, при рассмотрении УСН с объектом "доходы" - п. 1 ст. 346.14 НК РФ, подобных расходов (вычетов) в НК РФ вообще не предполагается, что полностью соответствует сущности данного налога: отсутствие права на учет расходов (вычетов) компенсируется в данном случае пониженной стандартной налоговой ставкой 6% - п. 1 ст. 346.20 НК РФ.

Однако в ряде случаев законодатель сознательно не предоставляет никаких вычетов, несмотря на, казалось бы, имеющуюся в них необходимость. Так, в Определении КС РФ от 5 июля 2001 г. N 162-О подтверждена конституционность норм НК РФ, предполагающих обложение НДФЛ выигрышей в "чистом" виде, без учета каких-либо расходов. Суд отметил, что понятие "выигрыш" не имеет в НК РФ специфического правового содержания, которое отличалось бы от общепринятого (выигрыш - это то, что приобретается в результате успешного участия в игре), а потому не нуждается в специальном разъяснении законодателя. Выигрыш может и не составить реального дохода, если участие в игре повлекло расходы, превышающие сумму выигрыша. Однако НДФЛ облагается именно сам доход, получаемый в каждом случае выигрыша, а не прибыль - сумма, составляющая разницу, на которую доход превышает затраты: денежное выражение результата участия в игре может быть для участника игры как положительным, так и отрицательным. По всей видимости, поддержанный КС РФ подход законодателя объясняется просто - "условно-отрицательным" отношением законодателя к такому виду доходов.

Другой пример - в силу п. п. 3, 4 ст. 210 и п. 3 ст. 224 НК РФ налоговые вычеты по НДФЛ, предусмотренные ст. ст. 218 - 221 НК РФ, не могут быть использованы физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации. Кроме того, для доходов данных лиц в п.

3 ст. 224 НК РФ предусмотрена повышенная налоговая ставка 30%. Однако в Определении КС РФ от 14 июля 2011 г. N 949-О-О установление для нерезидентов повышенной налоговой ставки 30% не было признано дискриминационным в смысле п. 2 ст. 3 НК РФ. Суд отметил, что в данном случае установление дифференцированных ставок НДФЛ основано на объективном критерии, характеризующем связь физического лица с налоговой юрисдикцией Российской Федерации. Иными словами, законодатель не считает необходимым обеспечивать в налогообложении для нерезидентов тот же уровень справедливости, на который вправе рассчитывать резиденты.

Кроме того, по сведениям, приведенным С.Г. Пепеляевым, случаи, подобные российскому, когда доходы нерезидентов облагаются по повышенным ставкам, довольно редки. Но действия законодателя логичны: налоговые ставки в странах-партнерах в большинстве случаев намного выше, чем в России (как правило, установлена прогрессивная шкала налогообложения с довольно высокими ставками: Швеция - до 56,4%, Бельгия - до 53,7%, Нидерланды - до 52%, Дания - до 51,5%, Австрия и Великобритания - до 50%) <762>.

<762> Пепеляев С.Г., Сосновский С.А. Налогообложение доходов и прибыли. М., 2015. С. 19.

Ситуации, в которых законодатель предоставил налоговые преимущества определенной категории налогоплательщиков с нарушением принципов справедливости и юридического равенства, представляют определенную проблему. В подобных ситуациях потенциально можно ликвидировать "сомнительную" льготу на будущее, но сложно решить, как именно восстановить справедливость в отношении уже прошедшего периода времени. Лишить преимуществ те категории лиц, которым они были необоснованно представлены, невозможно в силу запрета обратной силы закона, ухудшающего положение налогоплательщиков (ст. 57 Конституции РФ). Соответственно, остается только вариант предоставления "с обратной силой" преимуществ тем категориям лиц, которые не имели принципиальных отличий от "льготной" категории. Но такой вариант решения данной проблемы не следует из законодательства и крайне редко имеет место в практике высших судебных органов.

Например, в соответствии с подп. 4 п. 2 ст. 358 НК РФ (в редакции, действовавшей до 1 января 2010 г.) организации, владевшие пассажирскими и грузовыми морскими, речными и воздушными судами, не уплачивали транспортный налог, а индивидуальные предприниматели - уплачивали. Поскольку НК РФ прямо и недвусмысленно исключал индивидуальных предпринимателей из числа лиц, имеющих право не уплачивать налог, в Определениях КС РФ от 1 декабря 2009 г. N 1551-О-О и N 1552-О-О, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 июля 2009 г. N 3513/09 отсутствие у предпринимателей этого права подтверждено. Однако, несмотря на поддержку позиции законодателя судебными органами, с 1 января 2010 г. (без обратной силы закона) те же преимущества нормативно закреплены и за индивидуальными предпринимателями. Иными словами, законодатель косвенно признал необоснованным лишение предпринимателей данной льготы.

Имеют место и примеры иного подхода высших судебных органов (как правило, применяемого в ситуациях, когда речь идет о недостаточно защищенных группах населения либо об исключительно социально значимой деятельности). Так, в Постановлении КС РФ от 23 декабря 1999 г. N 18-П проанализировано положение закона о страховых взносах, предоставляющее освобождение от их уплаты, и сделан вывод, что данная норма носит дискриминационный характер постольку, поскольку в соответствии с ней устанавливаются необоснованные и несправедливые различия при предоставлении государственной поддержки общественным организациям инвалидов в зависимости от того, входят они в состав общероссийских или нет. На этом основании Суд признал норму не соответствующей Конституции РФ в той части, в какой она не освобождает от уплаты страховых взносов в ГВБФ общественные организации инвалидов, не входящие в состав общероссийских общественных организаций инвалидов.

На основании указанного акта КС РФ, в п. 4 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. N 148 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации" сделан вывод, что региональная общественная организация инвалидов имеет право пользоваться льготой по налогу на имущество организаций, предусмотренной п. 3 ст. 381 НК РФ (в котором данное право формально предусмотрено только для общероссийских общественных организаций инвалидов).

В Определении КС РФ от 7 февраля 2002 г. N 13-О рассматривались нормы Закона РФ "О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения" (утратил силу), согласно которому от налогообложения освобождались жилые дома (но не квартиры), переходящие в порядке наследования инвалидам I и II группы. Суд отметил, что отмеченная несогласованность не может быть объяснена ни с точки зрения защиты фискальных интересов государства (учитывая, что жилые дома, при наследовании которых предоставляется налоговая льгота инвалидам, как обособленные строения с прилегающей к ним территорией представляют, как правило, не меньшую ценность, чем квартира в доме), ни тем более с

точки зрения социальной защиты инвалидов. Произвольное немотивированное исключение одного вида имущества, имеющего равный с другими видами имущества правовой титул, из общего для них регулирования льготного налогообложения не соответствовало бы юридической логике и нарушало бы конституционные принципы равенства и справедливости. С точки зрения Суда, оспариваемое положение не может служить основанием для отказа инвалидам I и II группы в освобождении от уплаты налога на переходящее в их собственность в порядке наследования имущество в виде квартиры.

Еще пример - в подп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ ранее (до 30 декабря 2012 г.) был предусмотрен социальный налоговый вычет за услуги по лечению, предоставленные налогоплательщику медицинскими учреждениями Российской Федерации (то есть формально, никак не предпринимателями, оказывающими медицинские услуги). В Определении КС РФ от 14 декабря 2004 г. N 447-О разъяснено, что указанные положения подп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ в их конституционно-правовом истолковании не могут служить основанием для отказа в предоставлении налогоплательщику социального налогового вычета в сумме, уплаченной им в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставленные физическими лицами, имеющими лицензию на осуществление медицинской деятельности и занимающимися частной медицинской практикой. Впоследствии Федеральным законом от 29 декабря 2012 г. N 279-ФЗ норма была скорректирована в соответствии с правовой позицией КС РФ.

Также следует отметить Постановление КС РФ от 25 декабря 2012 г. N 33-П, в рамках которого рассматривалось изменение правового регулирования налогообложения деятельности негосударственных пенсионных фондов. До 1 января 2005 г. взносы в данные фонды, осуществляемые работодателями за работников - будущих пенсионеров, в общем случае облагались НДФЛ, а выплаты из них (пенсии) - нет. После указанной даты взносы перестали облагаться, а выплаты (пенсии), наоборот, были обложены НДФЛ. Соответственно, работники, пенсия которых была сформирована за счет взносов до 1 января 2005 г., фактически уплачивали налог дважды - из взносов и из пенсии. КС РФ отметил, что впредь до внесения в законодательство изменений, вытекающих из настоящего Постановления, при осуществлении пенсионных выплат физическим лицам по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, пенсионные взносы по которым были внесены в негосударственные пенсионные фонды за этих физических лиц из средств работодателей до 1 января 2005 г. с удержанием и уплатой НДФЛ, данный налог с сумм пенсионных выплат удерживаться и уплачиваться не должен.

Исходя из сведений, которые приводит Ш. Рекцигель, в Германии иски, в рамках которых заявители ставят вопрос о том, что им, в отличие от других лиц, не предоставлены некоторые льготы, иногда условно обозначаются, как "иски из зависти" <763>.

<763> Рекцигель Ш. Выступление на "круглом столе" с участием иностранных гостей // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2007 г. С. 229.

Тем не менее очевидно общее право законодателя увеличивать налоговое бремя, в том числе через отмену налоговых льгот. Формально законодатель, увеличивая налог (вводя новый налог), связан конституционными принципами, в том числе справедливости (при всей широте возможного спектра мнений о ней в конкретной ситуации) и юридического равенства. Но Конституция РФ не предполагает, что однажды введенная налоговая льгота уже не может быть отменена. Так, в Постановлении КС РФ от 2 декабря 2013 г. N 26-П подтверждена законность действий регионального законодателя, отменившего льготу по транспортному налогу. Суд отметил, что осуществленное законодателем Челябинской области в пределах его дискреционных полномочий изменение правового регулирования отношений по льготному налогообложению не может расцениваться как снижающее конституционно обусловленный уровень социальной защиты пенсионеров и нарушающее их имущественные права.

В Определении ВС РФ от 25 февраля 2015 г. N 38-АПГ15-1 рассматривалась ситуация, в которой Тульский региональный законодатель перешел от полного льготирования по транспортному налогу граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие чернобыльской катастрофы, к льготированию только тех, кто имеет легковые автомобили с мощностью двигателя до 250 л.с. включительно. По мнению Суда, не усматривается каких-либо противоречий оспариваемых положений нормативных правовых актов Тульской области действующему федеральному законодательству, имеющему большую юридическую силу.

Представляет интерес и правовая позиция, изложенная в Определении ВС РФ от 27 ноября 2013 г. N 19-АПГ13-4: нельзя признать ухудшающим положение налогоплательщика акт, отменяющий незаконно установленное льготное налогообложение. В данном случае отмена льготного налогообложения, не соответствующего НК РФ, направлена на достижение конституционно значимых целей установления в субъекте Российской Федерации налога на имущество организаций в соответствии с НК РФ, что не может расцениваться как обстоятельство, снижающее конституционно обусловленный уровень гарантий законных прав налогоплательщиков и нарушающее их имущественные права.

Следует отметить, что в законодательстве о налогах могут быть предусмотрены нормы, которые условно можно обозначить как регламентирующие **льготное налогообложение**, но вообще не относящиеся ни к льготам, ни к вычетам, ни к расходам. Обычно отказ от применения данных норм невозможен. Например, в ст. 164 НК РФ предусмотрена общая ставка НДС при реализации товаров (работ, услуг) - 18% и пониженные ставки (10% для реализации отдельных видов товаров: масла растительного, яиц и яйцепродуктов, некоторых товаров для детей, медицинских товаров и др., а также 0% - в основном для реализации товаров в таможенной процедуре экспорта и взаимосвязанных работ (услуг)). В ряде Постановлений Президиума ВАС РФ (в т.ч. от 20 декабря 2005 г. N 9252/05, от 19 июня 2006 г. N 16305/05, от 25 ноября 2008 г. N 9515/08) разъяснено, что налогоплательщик не вправе произвольно по своему усмотрению изменять установленную налоговым законодательством ставку налога. Сходный вывод сделан в Определениях КС РФ от 15 мая 2007 г. N 372-О-П, от 2 апреля 2009 г. N 475-О-О и от 26 января 2010 г. N 123-О-О: налоговая ставка является обязательным элементом налогообложения (п. 1 ст. 17 НК РФ) и налогоплательщик не может произвольно ее применять (изменить ее размер в большую или меньшую сторону) или отказаться от ее применения.

В плане рассмотрения льготного налогообложения представляет интерес позиция Е.В. Порохова: лица, пользующиеся в рамках налоговых правоотношений льготами, освобождаются не от самих налоговых правоотношений, а от исполнения по ним своих обязанностей перед государством. Было бы неверным считать, что предоставление льгот возможно вне рамок налоговых правоотношений. Предоставление льгот само по себе уже выражает факт наличия правоотношений между тем, кто предоставляет льготы (государством), и тем, кто ими пользуется (субъектом налога) <764>. Данная позиция позволяет разграничивать лиц, вообще не являющихся налогоплательщиками (они иногда прямо названы в НК РФ - п. 2 ст. 333.8 устанавливает, какие лица не являются налогоплательщиками водного налога), и лиц, являющихся налогоплательщиками, но не обязанных уплачивать налог вследствие применения налоговых льгот (вычетов, расходов, освобождений). Последняя категория лиц обязана, например, вести учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения (подп. 3 п. 1 ст. 23 НК РФ). Кроме того, обязанности по представлению налоговых деклараций (подп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ) возлагаются на налогоплательщиков ряда налогов и в том случае, если сумма налога к уплате отсутствует (по НДС - п. 5 ст. 174 НК РФ, по налогу на прибыль организаций - п. 1 ст. 289 НК РФ и т.д.).

<764> Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебн. пособие. Алматы, 2001. С. 115.

Также следует отметить, что некоторые нормы, предусматривающие пониженное налоговое бремя, обозначены в законодательстве как "**особенности налогообложения**" (хотя данным термином могут обозначаться и не только такие нормы). В подп. 3 п. 1 ст. 185 НК РФ "Особенности налогообложения при перемещении подакцизных товаров через таможенную границу Таможенного союза" предусмотрено, что при помещении подакцизных товаров под таможенные процедуры транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободного склада, уничтожения, отказа в пользу государства и специальную таможенную процедуру, а также под таможенную процедуру свободной таможенной зоны в портовой особой экономической зоне акциз не уплачивается.

В пункте 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 введен обобщенный термин "налоговая выгода", под которой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. По общему правилу бремя доказывания права на налоговую выгоду лежит на заинтересованном налогоплательщике. **Ubi emolumentum ibi onus** - где выгода, там и бремя <765>. Однако такой логичный подход к бремени доказывания налоговой выгоды осложняется рядом приведенных выше правовых позиций высших судебных органов, признавших применение 0% ставки НДС не правом, а обязанностью налогоплательщика. Данная ситуация свидетельствует о том, что в зависимости от конкретных обстоятельств дела высшие судебные органы могут рассмотреть применение конкретной нормы, снижающей сумму налога, и как право, и как обязанность налогоплательщика (если только в НК РФ не будет однозначного указания на характер данной нормы).

<765> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 367.

Исходя из Определения КС РФ от 17 июня 2008 г. N 498-О-О конституционное положение об обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы предполагает также, что налоговые органы и суды при решении вопроса о правомерности освобождения конкретного налогоплательщика от данной обязанности на основании закона должны учитывать, что введение налоговых льгот направлено в том числе на создание благоприятных условий для развития той или иной сферы экономической

деятельности, и действовать сообразно воле федерального законодателя, выраженной в соответствующих нормах. Кроме того, в ряде Определений КС РФ (от 5 июня 2003 г. N 275-О, от 7 февраля 2008 г. N 226-О-О, от 16 июля 2009 г. N 936-О-О, от 26 января 2010 г. N 153-О-О, от 27 января 2011 г. N 96-О-О) разъяснено, что льгота является исключением из вытекающих из Конституции РФ (ст. ст. 19 и 57) принципов всеобщности и равенства налогообложения, в силу которых каждый обязан платить законно установленный налог с соответствующего объекта налогообложения. Льготы всегда носят адресный характер, и их установление относится к исключительной прерогативе законодателя.

Необходимо учитывать, что налогоплательщик в ряде случаев может быть заинтересован в применении диспозитивных норм, позволяющих ему уменьшить сумму налога по итогам текущего налогового периода, хотя по итогам некоторого будущего налогового периода налог, скорее всего, возрастет на ту же величину. Налогоплательщик, применяющий подобные нормы, обычно руководствуется разумным соображением - лучше платить налог позднее, чем сейчас. Например, ст. 266 НК РФ регламентирует создание налогоплательщиком налога на прибыль организаций так называемого резерва по сомнительным долгам. Применение данной нормы позволяет уменьшить налогооблагаемую прибыль на некоторые (сомнительные) долги контрагентов перед налогоплательщиком еще до того, как по данным долгам истечет срок исковой давности (они станут безнадежными). С учетом Постановления Президиума ВАС РФ от 17 июня 2014 г. N 4580/14, регламентируемый данной статьей порядок более раннего учета безнадежных долгов распространяется не на все долги, а только на возникшие в связи с реализацией товаров, выполнением работ или оказанием услуг.

Тем не менее все указанные варианты преимуществ налогоплательщиков можно упрощенно описать следующим образом: возможность на законных основаниях платить позднее и (или) меньше, а оптимально - вообще не платить. В случае с вычетами по косвенным налогам это еще и возможность не только не уплачивать налог, но и в некоторых случаях получить денежные средства из бюджета.

Следует учесть, что в НК РФ есть диспозитивные нормы (в т.ч. и рассмотренные выше "добровольные освобождения"), смысл которых, на первый взгляд, не вполне понятен. Например, в ст. 149 НК РФ применен термин "**освобождение**", которое может быть как "принудительным", так и "добровольным". Так, согласно подп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению НДС (освобождается от налогообложения) реализация на территории Российской Федерации услуг, оказываемых организациями, осуществляющими деятельность в сфере культуры и искусства. В подп. 22 п. 3 ст. 149 НК РФ установлено, что не подлежит налогообложению НДС на территории Российской Федерации реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них. При этом в силу п. 5 ст. 149 НК РФ налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные п. 3 данной статьи, вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения, представив соответствующее заявление в налоговый орган. То есть в приведенных примерах возможно отказаться от освобождения от налогообложения НДС при реализации жилых домов (жилых помещений, долей в них). Что же касается освобождения от налогообложения услуг, оказываемых учреждениями культуры и искусства в сфере культуры и искусства, то отказаться от него нельзя.

Почему же вдруг налогоплательщик может не захотеть пользоваться таким освобождением, становится ясно при учете косвенной природы НДС, а также урегулированного в ст. ст. 171 - 172 НК РФ права покупателя товаров (работ, услуг) на вычет по данному налогу. Так, некоторые покупатели квартир (например, организации, намеренные использовать их как служебное жилье) заинтересованы в том, чтобы указанный товар приобретался с НДС именно для того, чтобы иметь возможность использовать вычет. Соответственно, такой покупатель квартир предпочтет иметь дело с продавцом, облагающим реализацию квартир НДС (то есть отказавшимся от освобождения). По той же причине далеко не все организации и предприниматели, имеющие возможность применить ст. 145 НК РФ и освободиться от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС (либо перейти на специальный налоговый режим и также перестать уплачивать НДС), используют эти права: они рискуют потерять своих потенциальных покупателей.

Следует отметить, что, кроме налоговых льгот, в литературе редко, но встречается и парный (противоположный) термин - "налоговое ужесточение", под которым, очевидно, понимается повышенное (иногда близкое к штрафному) налогообложение некоторых видов деятельности (имущества) <766>. Однако рассчитывать на то, что такой термин будет введен в законодательство, не приходится: данная дефиниция будет, скорее всего, отвергнута по политическим соображениям. Налоговое законодательство предполагает безвозмездный отъем частной собственности в публичных целях, вследствие чего законодатель стремится оперировать благозвучными (льготы, освобождения), или, по крайней мере, нейтральными (объект налога, налоговая ставка, отсутствие налоговых льгот) терминами.

Интересно то, что право на введение налогового ужесточения (как и право на введение дополнительных налоговых льгот (вычетов, расходов)) иногда делегируется федеральным законодателем на региональный (местный) уровень и, как правило, представляет собой возможность увеличения (в определенных пределах) федеральной налоговой ставки либо уменьшения федеральных налоговых льгот (вычетов, расходов). Так, пример первого полномочия: в силу п. 4 ст. 361 НК РФ в случае, если налоговые ставки по транспортному налогу не определены законами субъектов Российской Федерации, налогообложение производится по налоговым ставкам, указанным в п. 1 ст. 361 НК РФ. Если же ставки на региональном уровне определяются, то они могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов Российской Федерации, но не более чем в десять раз от уровня федеральных (п. 2 ст. 361 НК РФ). В Законе Нижегородской области от 28 ноября 2002 г. N 71-3 "О транспортном налоге" данное право реализовано: в т.ч. ставка транспортного налога на автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 45 л.с. до 100 л.с. включительно установлена как 22,5 руб./л.с. (т.е. повышена в сравнении с федеральной, установленной в п. 1 ст. 361 НК РФ как 2,5 руб./л.с., в 9 раз).

Еще пример регионального полномочия по налоговому ужесточению: ст. 222 НК РФ устанавливает, что в пределах размеров социальных налоговых вычетов по НДФЛ, установленных ст. 219 НК РФ, и имущественных налоговых вычетов, установленных ст. 220 НК РФ, законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации могут устанавливать иные размеры вычетов с учетом своих региональных особенностей. Иными словами, региональные органы власти вправе уменьшать размер некоторых налоговых вычетов по НДФЛ, установленный в НК РФ, и тем самым увеличивать размер налога. Стоит, однако, отметить, что обнаружить примеры использования данного права региональными органами власти затруднительно.

Налоговая декларация (ст. 80 НК РФ), сроки (периодичность) ее представления в налоговый орган. В соответствии с п. 1 ст. 80 НК РФ налоговая декларация представляет собой письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Кроме определения собственно налоговой декларации в п. 1 ст. 80 НК РФ дано определение **расчета авансового платежа**, т.е. расчета предварительного платежа по налогу, уплачиваемого до окончания налогового периода (п. 3 ст. 58 НК РФ). Расчет авансового платежа представляет собой письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, о базе исчисления, об используемых льготах, исчисленной сумме авансового платежа и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты авансового платежа. Расчет авансового платежа представляется в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом применительно к конкретному налогу.

Обычно обязанность по представлению налоговой декларации (расчета авансового платежа) возлагается законодательством на тех лиц, которые обязаны исчислять соответствующий налог самостоятельно (п. 1 ст. 52 НК РФ). В какой именно налоговый орган и в каком виде должны представляться налоговые декларации, определено в п. 3 ст. 80 НК РФ: налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) по установленной форме на бумажном носителе или по установленным форматам в электронной форме вместе с документами, которые в соответствии с НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету). Налогоплательщики вправе представить документы, которые в соответствии с НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), в электронной форме.

В п. 1 ст. 80 НК РФ даны также и иные значимые дефиниции.

Расчет сбора представляет собой письменное заявление или заявление плательщика сбора, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах обложения, облагаемой базе, используемых льготах, исчисленной сумме сбора и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты сбора, если иное не предусмотрено НК РФ. Расчет сбора представляется в случаях, предусмотренных частью второй НК РФ применительно к каждому сбору.

Налоговый агент представляет в налоговые органы **расчеты**, предусмотренные частью второй НК РФ. Указанные расчеты представляются в порядке, установленном частью второй НК РФ применительно к

конкретному налогу.

Расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, представляет собой документ, содержащий обобщенную налоговым агентом информацию в целом по всем физическим лицам, получившим доходы от налогового агента (обособленного подразделения налогового агента), о суммах начисленных и выплаченных им доходов, предоставленных налоговых вычетах, об исчисленных и удержанных суммах налога, а также других данных, служащих основанием для исчисления налога.

Как следует из п. 6 ст. 80 НК РФ налоговая декларация (расчет) представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки. Обычно сроки представления налоговых деклараций (расчетов авансовых платежей), как и сроки уплаты налога, обозначаются в НК РФ как "не позднее такой-то даты". Например, в силу подп. 1 п. 1 ст. 346.23 НК РФ по итогам налогового периода налогоплательщики УСН представляют налоговую декларацию в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя в следующие сроки: организации - не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом; индивидуальные предприниматели - не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Соответственно, исходя из логики данных норм, по итогам налогового периода может быть только одна налоговая декларация, а до его окончания - один или несколько расчетов авансовых платежей (в том числе исчисляемых по итогам отчетных периодов). Поскольку обязанность по уплате конкретного периодического налога возникает и может быть точно определена только по окончании налогового периода (п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25), можно было бы утверждать, что налоговая декларация представляет собой официальное письменное (или приравненное к письменному) заявление налогоплательщика об исчисленной им сумме конкретного налога за налоговый период, содержащее расчет данной суммы.

Однако, к сожалению, можно привести примеры иного подхода законодателя: ст. 289 НК РФ предписывает представлять налоговые декларации по налогу на прибыль организаций по истечении каждого отчетного и налогового периода. При этом за непредставление расчета авансового платежа может быть применена ответственность по п. 1 ст. 126 НК РФ (фиксированный штраф в сумме 200 руб.), а за непредставление налоговой декларации ответственность по п. 1 ст. 119 НК РФ существенно строже (не менее 1000 руб., возрастает в зависимости от периода просрочки, максимальный размер - 30% от суммы налога). Правомерность применения штрафа по п. 1 ст. 126 НК РФ в случае непредставления расчетов авансовых платежей отмечена в Определении КС РФ от 17 ноября 2009 г. N 1497-О-О.

Возможность применения штрафа по ст. 119 НК РФ при непредставлении квартальных налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций ранее была подтверждена в п. 20 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71 и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 12 октября 2010 г. N 3299/10.

Однако сейчас данный подход скорректирован: в п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено следующее: из положений п. 3 ст. 58 НК РФ вытекают существенные различия между налогом и авансовым платежом, то есть предварительным платежом по налогу, который в отличие от налога уплачивается не по итогам, а в течение налогового периода. Соответственно, из взаимосвязанного толкования указанной нормы и п. 1 ст. 80 НК РФ следует разграничение двух самостоятельных документов - налоговой декларации, представляемой по итогам налогового периода, и расчета авансового платежа, представляемого по итогам отчетного периода. В связи с этим судам следует исходить из того, что установленной ст. 119 НК РФ ответственностью за несвоевременное представление налоговой декларации не охватываются деяния, выразившиеся в непредставлении либо в несвоевременном представлении по итогам отчетного периода расчета авансовых платежей, вне зависимости от того, как поименован этот документ в той или иной главе части второй НК РФ.

С этой точки зрения непредставление квартальной налоговой декларации (в действительности - расчета авансового платежа) по налогу на прибыль также не является основанием для приостановления операций налогоплательщика по счету в банке (п. 3 ст. 76 НК РФ). Указанный вывод косвенно подтверждается в п. 23 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57.

Примечательно и то, что за непредставление налоговым агентом в установленный срок расчета сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа с налогового агента в размере 1000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления. Иными словами, ответственность налогового агента по НДФЛ установлена (для большинства случаев) в более мягком варианте, чем ответственность налогоплательщика за непредставление налоговой декларации, т.к. для налогового агента ответственность не ужесточается для варианта неперечисления им налога по расчету.

Обязанность по своевременному представлению налоговой декларации (расчета авансового платежа) не менее важна, чем обязанность по уплате налога. Возможности государства для

принудительного взыскания налога достаточно велики, но для их применения необходима достоверная, полученная законным путем информация о наличии задолженности. Одним из способов получения этой информации является налоговая декларация (расчет авансового платежа).

В Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. N 9-П выражена правовая позиция, в соответствии с которой система налогообложения основывается на информации о доходах, представляемой прежде всего самим налогоплательщиком.

Есть основания полагать, что такая позиция КС РФ несколько ограничена. Не только доходы являются объектами налогообложения. Более корректным было бы следующее утверждение: система налогообложения основывается на информации об обязанностях налогоплательщика по уплате налогов, представляемой самим налогоплательщиком, а в установленных законом случаях - иными лицами.

Впоследствии в Определении КС РФ от 16 января 2009 г. N 146-О-О было разъяснено, что налоговая декларация является основным документом налоговой отчетности, непредставление в установленный срок которого ставит под угрозу эффективное осуществление налогового контроля и своевременное обнаружение фактов несвоевременного, неполного или неправильного исполнения налоговой обязанности. На основе представляемых налогоплательщиками налоговых деклараций в соответствии со ст. 88 НК РФ осуществляются мероприятия камерального налогового контроля. И хотя непредставление в установленный срок налоговой декларации не может полностью блокировать осуществление в отношении налогоплательщика контрольных мероприятий, имея в виду в том числе возможность проведения выездных налоговых проверок, игнорирование налогоплательщиком соответствующей обязанности способно существенным образом затруднить нормальное осуществление налоговым органом его функций.

Исходя из принципа презумпции добросовестности налогоплательщика продекларированная им сумма налога считается достоверной, пока не будет доказано иное (в порядке налоговой проверки). Если налогоплательщик не уплатит продекларированную им сумму, налоговый орган вправе взыскать ее принудительно на основании налоговой декларации (расчета авансового платежа), не проводя выездной проверки. Если же налогоплательщик уплатит продекларированную им сумму, а налоговый орган не сможет обосновать ее большего размера, налогоплательщик будет считаться уплатившим налог в полном объеме.

Соответственно, при представлении налогоплательщиком уточненной налоговой декларации (деклараций) в порядке ст. 81 НК РФ достоверной будет считаться сумма, продекларированная в последней уточненной налоговой декларации. "Перенесение" презумпции добросовестности на уточненную налоговую декларацию и фактический отказ налогоплательщика от сведений, указывавшихся им в ранее поданной декларации (декларациях), следуют из п. 9.1 ст. 88 НК РФ: в случае, если до окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщиком представлена уточненная налоговая декларация (расчет) в порядке, предусмотренном ст. 81 НК РФ, камеральная налоговая проверка ранее поданной декларации (расчета) прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации (расчета). Прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее поданной налоговой декларации (расчета).

Важнейшим правилом является подписание налоговой декларации (расчета) надлежащим лицом. В силу п. 5 ст. 80 НК РФ налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) или его представитель подписывает налоговую декларацию (расчет), подтверждая достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете). Если достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете), в том числе с применением усиленной квалифицированной электронной подписи при представлении налоговой декларации (расчета) в электронной форме, подтверждает уполномоченный представитель налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в налоговой декларации (расчете) указывается основание представительства (наименование документа, подтверждающего наличие полномочий на подписание налоговой декларации (расчета)). При этом к налоговой декларации (расчету) прилагается копия документа, подтверждающего полномочия представителя на подписание налоговой декларации (расчета).

Следовательно, декларация должна быть именно подписана указанными в ст. 80 НК РФ способами. В Постановлении ФАС ВВО от 11 апреля 2008 г. N А11-2499/2007-К2-24/126 разъяснено, что воспроизведение подписи посредством факсимиле предусмотрено лишь в гражданском законодательстве (ч. 2 ст. 160 ГК РФ), однако с учетом положений п. 7 ст. 80 НК РФ в данной ситуации норма гражданского законодательства неприменима. Кроме того, с точки зрения ВАС РФ (Постановление Президиума от 27 сентября 2011 г. N 4134/11), налоговый документ - счет-фактура также не может подписываться факсимиле.

Таким образом, подписание налоговой декларации (расчета) лицом без должных полномочий не придает данному документу статуса налоговой декларации (расчета). При представлении такого

документа налоговая декларация в действительности не является представленной, налогоплательщик в т.ч. может быть привлечен к ответственности по ст. 119 НК РФ за непредставление налоговой декларации.

Согласно п. 4 ст. 80 НК РФ налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения, передана в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика. Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации (расчета), представленной налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) по установленной форме (установленному формату), и обязан проставить по просьбе налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) на копии налоговой декларации (копии расчета) отметку о принятии и дату ее получения при получении налоговой декларации (расчета) на бумажном носителе либо передать налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) квитанцию о приеме в электронной форме - при получении налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика. При отправке налоговой декларации (расчета) по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика днем ее представления считается дата ее отправки.

Таким образом, отметка налогового органа о принятии налоговой декларации на ее "бумажной" копии впоследствии может быть использована налогоплательщиком в качестве доказательства факта и даты представления им налоговой декларации и, соответственно, прекращения правоотношения по представлению налоговой декларации. В случае отказа налогового органа принять документ, который сам налогоплательщик расценивает как налоговую декларацию, простейший выход из данной ситуации - отправить этот документ в адрес налогового органа по почте с описью вложения. Но даже если декларация направлена по почте, день ее поступления в налоговый орган фиксируется на самой декларации - в решении ВАС РФ от 14 июля 2011 г. N ВАС-5591/11 разъяснено, что НК РФ обязывает налоговый орган проставить на копии налоговой декларации отметку о получении налоговой декларации вне зависимости от способа доставки такой декларации - либо лично или через представителя, либо почтовым отправлением.

Кроме собственно санкций за непредставление налоговой декларации (ст. 119 НК РФ) налоговым органам предоставлено особое полномочие: в силу п. п. 3, 11 ст. 76 НК РФ налоговый орган может приостановить операции налогоплательщика-организации (индивидуального предпринимателя, адвоката, нотариуса...) по его счетам в банке в случае непредставления этим налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такой декларации. Высказывается мнение, что решение по п. 3 ст. 76 НК РФ принимается налоговым органом без специальной процедуры, только по факту непредставления налоговой декларации. При оспаривании данного решения налоговый орган обязан доказать, что конкретная декларация действительно должна была представляться налогоплательщиком <767>. Как следует из п. 2 ст. 76 НК РФ, решение налогового органа о приостановлении операций налогового агента по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств также принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в случае непредставления указанным налоговым агентом расчета сумм НДС, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такого расчета.

<767> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "Вопросы применения налогового законодательства" (по итогам заседания 30 мая 2013 г.) // СПС "Гарант", СПС "КонсультантПлюс", URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

При этом законодательством установлен относительно длительный срок хранения организациями налоговых деклараций (очевидно, их копий с отметками налоговых органов о принятии) - не менее 5 лет (п. 392 Перечня типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с указанием сроков хранения, утвержденного Приказом Минкультуры России от 25 августа 2010 г. N 558). В налоговых органах представленные налогоплательщиками налоговые декларации также подлежат хранению. В пунктах 428, 429, 451 и 568 Перечня документов, образующихся в деятельности Федеральной налоговой службы, ее территориальных органов и подведомственных организаций, с указанием сроков хранения, утвержденного Приказом ФНС России от 15 февраля 2012 г. N ММВ-7-10/88@, предусмотрено, что налоговые декларации подлежат хранению не менее 5 лет.

Следует учесть, что законодательством предусмотрены различные документы, именуемые "декларация", но далеко не все из них являются налоговыми декларациями. Так, различные виды

деклараций упомянуты в ТК ТС - о происхождении товара, транзитная, таможенная и т.д., но в объеме определения п. 1 ст. 80 НК РФ они не входят и имеют иное назначение. Специальная декларация (об имуществе, о контролируемых иностранных компаниях, о счетах (вкладах) в банках), форма которой регламентирована в приложении 1 к Федеральному закону от 8 июня 2015 г. N 140-ФЗ "О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" (иногда обозначаемому как закон об амнистии капиталов), также не является налоговой декларацией. Данный довод подтверждается, например, тем, что в силу п. 1 ст. 88, п. 2 ст. 89 НК РФ указанная специальная декларация не проверяется ни камеральной, ни выездной налоговой проверками.

В то же время некоторые документы, представляемые налогоплательщиками в налоговые органы, по своей сути аналогичны налоговым декларациям, хотя и имеют иные обозначения. Пример - уже упоминавшийся расчет авансового платежа, представляемый по итогам отчетного периода. Кроме того, как уже отмечалось, законодатель иногда "маскирует" налоги различными способами (как правило, "незастейливо", просто не называя очередной платеж налогом, а выбрав ему иное обозначение). Соответственно законодатель зачастую стремится придерживаться иной терминологии и в описании их элементов. В частности, в п. 1 ст. 406 НК РФ, применительно к торговому сбору (фактически - налогу) предусмотрено, что постановка на учет, снятие с учета организации или индивидуального предпринимателя в качестве плательщика сбора в налоговом органе осуществляются на основании соответствующего уведомления плательщика сбора, представляемого им в налоговый орган. Форма указанного уведомления, утвержденная Приказом ФНС России от 22 июня 2015 г. N ММВ-7-14/249@, содержит расчет данного сбора, учитывающий площадь объекта осуществления торговли. Очевидно, что в периодическом, по итогам каждого налогового периода, представлении подобной информации в налоговый орган нет необходимости, поскольку физические характеристики объекта осуществления торговли обычно стабильны. По существу, мы имеем дело с "однократной" налоговой декларацией. Но в случае неуплаты торгового сбора в установленный срок (не позднее 25-го числа месяца, следующего за периодом обложения - кварталом: ст. 414, п. 2 ст. 417 НК РФ) он, очевидно, может быть взыскан на основании указанного уведомления.

Иногда в качестве элементов налога выделяются юридические последствия неуплаты налога, общие для всех налогов и относящиеся к санкции нормы права.

1. **Пени за неуплату налога** (ст. 75 НК РФ), начисляемые за каждый календарный день просрочки уплаты налога в размере 1/300 годовой ставки рефинансирования Банка России от суммы налога. Разъяснение порядка начисления пени по сходной норме ЖК РФ содержится в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 февраля 2014 г. N 14088/13: размер суточной ставки должен определяться путем деления размера годовой ставки рефинансирования на 300.

Соответственно, ставка пени несколько больше, чем ставка рефинансирования Банка России, поскольку в последнем случае за каждый день следовало бы начислять 1/365 (1/366) годовой ставки рефинансирования по аналогии с п. 2 Постановления Пленума ВС РФ и ВАС РФ от 8 октября 1998 г. N 13/14 и Постановлением Президиума ВАС РФ от 21 января 2014 г. N 11372/13.

В силу п. 3 ст. 75 НК РФ пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора. **Dies inceptus pro complete habetur** - начавшийся день засчитывается как целый <768>. Соответственно, с некоторого дня, который уже не может быть обозначен как "день просрочки", пени не подлежат начислению. Таким образом, пени по общему правилу подлежат начислению включительно по день, в который налог считается уплаченным в порядке ст. 45 НК РФ. Иными словами, пеня должна начисляться и за тот день, когда налог был фактически уплачен (считается уплаченным). Иной подход к данному вопросу означал бы, что при просрочке в один день пеня не подлежала бы начислению. В п. 57 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено, что начисление пеней осуществляется по день фактического погашения недоимки.

<768> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 131.

В отношении процентов за несвоевременный возврат налога (ст. ст. 78, 79 НК РФ), имеющих сходную правовую природу с пеней за неуплату налогов, следует отметить Постановление Президиума ВАС РФ от 24 декабря 2013 г. N 11675/13: проценты подлежат начислению за весь период пользования чужими средствами в виде налоговых платежей, включая день фактического возврата средств на расчетный счет налогоплательщика в банке, поскольку в этот день имеются как незаконное удержание налоговым органом этих средств, так и исполнение им обязанности по их возврату, а начало исчисления этого периода приходится на день, следующий за днем изъятия средств у налогоплательщика. Иное толкование указанных норм НК РФ противоречит буквальному содержанию п. 5 ст. 79 НК РФ и влечет

невозможность взыскания налогоплательщиком процентов за один день незаконного удержания налоговым органом денежных средств в виде налоговых платежей.

Тот же подход имел место и ранее. В п. 15 Инструкции Минфина СССР от 12 июня 1981 г. N 121 "По применению положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей" (утратила силу) разъяснялось, что начисление пени производится, начиная со следующего дня после наступления срока уплаты по день уплаты включительно. Например: срок уплаты установлен 23 декабря; платеж произведен 29 декабря; пеня начисляется за 6 дней (с 24 по 29 декабря включительно).

Подробное обоснование решения сходной цивилистической проблемы имеется в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 января 2014 г. N 13222/13: с началом дня (суток), следующего за последним днем срока надлежащего исполнения обязательств, должник, не перечисливший кредитору денежные средства, считается просрочившим исполнение денежного обязательства. С этого же момента кредитор вправе пользоваться причитающимися ему от должника денежными средствами без каких-либо ограничений. Буквальное толкование п. 3 ст. 395 ГК РФ позволяет сделать вывод о том, что день уплаты задолженности кредитору включается в период расчета процентов за пользование чужими денежными средствами. В день уплаты денежных средств кредитор либо ограничен по времени в возможности использовать причитающиеся ему денежные средства, либо полностью лишен такой возможности (например, если денежные средства поступили в банк, обслуживающий кредитора, в конце рабочего дня). Следовательно, недобросовестное поведение должника влечет неблагоприятные последствия для кредитора и ограничивает его права.

Близкая правовая природа пени и процентов за несвоевременный возврат налога следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 21 января 2014 г. N 11372/13: исчисление процентов за несвоевременный возврат подлежащего возмещению налога на добавленную стоимость или излишне уплаченных (взысканных) сумм налогов, равно как и взыскание с налогоплательщика пеней за просрочку уплаты налога, носит компенсационный характер и должно осуществляться по единым правилам. Согласно п. 3 ст. 75, п. 10 ст. 78 и п. 5 ст. 79 НК РФ пени (проценты) начисляются за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности (нарушения срока возврата). Данное правило подлежит применению и к процентам, начисляемым по основанию, предусмотренному п. 10 ст. 176 НК РФ за нарушение срока возврата суммы НДС.

Пени в действующем налоговом законодательстве формально не относятся к мерам ответственности и установлены с основанной целью скомпенсировать государству (муниципальному образованию) в упрощенном порядке временную невозможность использования суммы налога. В Постановлении КС РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П выражена правовая позиция, в соответствии с которой по смыслу ст. 57 Конституции РФ налоговое обязательство состоит в обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, установленный законом. Неуплата налога в срок должна быть компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству, полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога. Поэтому к сумме собственно не внесенного в срок налога (недоимки) законодатель вправе добавить дополнительный платеж - пеню как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Кроме того, в Определении КС РФ от 7 декабря 2010 г. N 1572-О-О отмечается, что по своей природе пеня относится к мерам государственного принуждения правосостановительного характера, направленным на понуждение налогоплательщика к исполнению его конституционной обязанности, а потому ее применение само по себе не исключает возложение на нарушителей налогового законодательства мер налоговой ответственности, обязывающих произвести дополнительные выплаты в бюджет в порядке уплаты штрафных санкций.

Поскольку пеня за неуплату налога (как, впрочем, и проценты за несвоевременный возврат налога по ст. ст. 78, 79 НК РФ) имеет существенное сходство с гражданско-правовой неустойкой, представляет интерес аналогия с п. 1 ст. 330 ГК РФ: по требованию об уплате неустойки кредитор не обязан доказывать причинение ему убытков.

Кроме того, законодательство может и прямо предусматривать начисление на неуплаченную сумму налога не пени по ст. 75 НК РФ, а ее подобия - процентов по ставке рефинансирования ЦБ РФ (п. 2 ст. 81, п. 2 ст. 95, п. 2.1 ст. 126 Федерального закона от 26 октября 2002 г. N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)", п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 6 декабря 2013 г. N 88 "О начислении и уплате процентов по требованиям кредиторов при банкротстве").

В Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. N 9-П недоимка и соответствующая ей пеня объединены общим термином "налоговый долг". В Определении КС РФ от 4 июля 2002 г. N 200-О разъяснено следующее: анализ статьи 75 НК РФ в целом, а также других положений НК РФ приводит к выводу, что уплата пеней связывается законодателем не с налоговым или отчетным периодом, а с днем уплаты налога, установленным законодательным актом об этом налоге.

По общему правилу пеня за неуплату налога начисляется в случае любой просрочки уплаты налога

(авансового платежа, в том числе оценочного), но не штрафа и не уже начисленной суммы пени. Ранее, в п. 13 Инструкции Минфина СССР от 12 июня 1981 г. N 121 "По применению положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей" (утратила силу) было специально указано, что пеня на пеню не начисляется. То, что пеня подлежит начислению вне зависимости от вины налогоплательщика в неуплате налога, подтверждено в п. 18 Постановления Пленума ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. N 41/9.

Однако в пункте 3 ст. 75 НК РФ установлено, что не начисляются пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик (участник консолидированной группы налогоплательщиков, к которому в соответствии со ст. 46 НК РФ были приняты меры по принудительному взысканию налога) не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа был наложен арест на имущество налогоплательщика или по решению суда были приняты обеспечительные меры в виде приостановления операций по счетам налогоплательщика (участника консолидированной группы налогоплательщиков, к которому в соответствии со ст. 46 НК РФ были приняты меры по принудительному взысканию налога) в банке, наложения ареста на денежные средства или на имущество налогоплательщика (участника консолидированной группы налогоплательщиков). 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.

Следует отметить, что на практике налогоплательщику достаточно сложно доказать, что указанные действия налогового органа или суда являются причиной, по которой было невозможно вовремя уплатить налог. В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 мая 2012 г. N 17259/11 Президиум отметил, что суды, оставляя заявление общества по эпизоду, оспариваемому в порядке надзора, без удовлетворения, исходили из отсутствия причинно-следственной связи между приостановлением операций на счетах общества и невозможностью погашения им недоимки по НДФЛ. В Постановлении ФАС ВВО от 17 августа 2009 г. N А38-388/2009 разъяснено, что основанием для освобождения налогоплательщика от начисления пеней на сумму недоимки по налогу является наличие причинной связи между невозможностью погашения недоимки по налогу и принятием налоговым органом решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке (наложением ареста на имущество). Обязанность доказывания обстоятельств невозможности погасить сумму недоимки по указанным причинам возлагается на налогоплательщика (ст. 65 АПК РФ). Однако в Постановлении ФАС ВВО от 23 августа 2010 г. N А43-41058/2009 начисление пени признано неправомерным, поскольку Управление Федерального казначейства во исполнение требований бюджетного законодательства приостановило операции по единственному расчетному счету налогоплательщика - учреждения.

Определенная конкретизация п. 3 ст. 75 НК РФ произведена в п. 6 ст. 48 НК РФ: в случае взыскания налога за счет имущества, не являющегося денежными средствами, налогоплательщика - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, обязанность по уплате налога считается исполненной с момента его реализации и погашения задолженности за счет вырученных сумм. С момента наложения ареста на имущество и до перечисления вырученных сумм в бюджетную систему Российской Федерации пени за несвоевременное перечисление налогов не начисляются.

В Определении КС РФ от 25 февраля 2013 г. N 152-О рассмотрена ситуация, в рамках которой на основании решений суда общей юрисдикции по иску налогового органа с заявителя, не являющегося индивидуальным предпринимателем, взысканы пени за несвоевременную уплату НДФЛ. При этом суд общей юрисдикции указал, что доказательства, подтверждающие невозможность погашения недоимки в связи с арестом имущества заявителя, произведенным в качестве обеспечительной меры по решению суда, отсутствуют. С точки зрения КС РФ, оспариваемыми положениями п. 6 ст. 48 НК РФ, регулирующей порядок взыскания налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, правила, установленные абзацем вторым п. 3 ст. 75 НК РФ, конкретизируются применительно к взысканию налога за счет имущества (не относящегося к денежным средствам), осуществляемому на основании вступившего в законную силу судебного акта. В соответствии с данным законоположением начисление пени налогоплательщику - физическому лицу, не имеющему статуса индивидуального предпринимателя, не производится со дня наложения ареста на имущество и до дня перечисления вырученных сумм в бюджетную систему Российской Федерации. Таким образом, оспариваемая заявителем норма НК РФ с учетом ее содержания направлена на установление дополнительных гарантий защиты прав налогоплательщиков - физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, в случае взыскания с них налога за счет имущества, а следовательно, как действующая в системной взаимосвязи с абзацем вторым п. 3 ст. 75 НК РФ, не может расцениваться как нарушающая конституционные права заявителя.

Примечательно то, что в Постановлении ЕСПЧ от 20 сентября 2011 г. по делу "ОАО "Нефтяная компания "ЮКОС" против России" приведена позиция данной организации (§ 216, 402, 578, 600, 604)

относительно п. 3 ст. 75 НК РФ: пеня не подлежит начислению (уплате) в случае отсутствия у налогоплательщика средств. Суд отметил, что это положение применялось лишь к делам, в которых налогоплательщик не мог погасить задолженность по налогам исключительно вследствие наложения ареста на его имущество и наличные средства, а не из-за отсутствия средств.

Не менее интересный случай неначисления пени предусмотрен в п. 8 ст. 75 НК РФ: не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (отчетным) периодам, по которым образовалась недоимка, независимо от даты издания такого документа), и (или) в результате выполнения налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга.

Указанное положение фактически идентично тому, которое закреплено в подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ, и устанавливающим обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения, т.е. регламентирующему применение налоговой ответственности. Данный способ правового регулирования в определенной степени сближает пени со штрафами.

Кроме того, как это указано в Постановлении Президиума ВАС РФ от 6 ноября 2007 г. N 8241/07, после истечения пресекающего срока взыскания задолженности по налогу пени не могут служить способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога и с этого момента не подлежат начислению. В Определении КС РФ от 8 февраля 2007 г. N 381-О-П, в котором был сделан сходный вывод, разъясняется, что обязанность по уплате пеней производна от основного налогового обязательства и является не самостоятельной, а обеспечивающей (акцессорной) обязанностью, способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога. Исходя из Определения КС РФ от 17 февраля 2015 г. N 422-О, пени по своей природе носят акцессорный характер и не могут быть взысканы в отсутствие обязанности по уплате суммы налога, равно как и при истечении сроков на ее принудительное взыскание. Таким образом, пени могут взыскиваться только в том случае, если налоговым органом были своевременно приняты меры к принудительному взысканию суммы налога.

В п. 51 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено следующее: при проверке соблюдения налоговым органом сроков направления требования об уплате пеней судам надлежит учитывать положения п. 5 ст. 75 НК РФ, согласно которым пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме. Из приведенной нормы следует, что требование об уплате пеней, начисленных на сумму недоимки, возникшей по итогам конкретного налогового (отчетного) периода, направляется названным органом на основании п. 1 ст. 70 НК РФ не позднее трех месяцев с момента уплаты налогоплательщиком всей суммы недоимки (в случае погашения недоимки частями - с момента уплаты последней ее части).

Следует учесть, что в настоящее время п. 1 ст. 70 НК РФ дополнен общей нормой: в случае если сумма недоимки и задолженности по пеням и штрафам, относящейся к этой недоимке, составляет менее 500 руб., требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее одного года со дня выявления недоимки.

Специальные случаи неначисления пени применительно к конкретным налогам могут быть урегулированы не только в первой, но и во второй части НК РФ (в т.ч. п. 5 ст. 176, п. 4 ст. 203, п. 4 ст. 346.13, п. 7 ст. 346.45 НК РФ).

Также следует учесть, что Федеральный закон от 26 октября 2002 г. N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" предусматривает ряд ограничений относительно возможности начисления и принудительного взыскания пени за неуплату налога. Соответствующие разъяснения содержатся в п. п. 26 - 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25 "О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве".

В силу подп. 4 п. 3 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком 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.

Таким образом, до вынесения налоговым органом решения о зачете пеня на недоимку, вообще говоря, должна начисляться. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 ноября 2012 г. N 9334/12 отмечается, что НК РФ не содержит положений, согласно которым обязанность по уплате налога считается исполненной не на момент принятия решения о зачете, а на более раннюю дату.

Данное положение вещей представляется несколько странным. Так, при наличии излишне уплаченного НДС за один налоговый период и недоимки по НДС за другой налоговый период пеня на недоимку должна начисляться в силу закона до момента зачета, а проценты за нарушение срока возврата (ст. 78 НК РФ) - только при пропуске налоговым органом месячного срока на возврат. В чем именно здесь состоит ущерб государства, компенсировать который призвана пеня, не вполне понятно. Кроме того, поскольку чем дальше, тем в большей степени наша налоговая система становится унитарной, а распределение налогов по бюджетам все менее принципиально для плательщика (они почти всегда уплачиваются одним платежным поручением, в бюджетную систему), даже если речь идет о недоимке по налогу в один бюджет и об аналогичной переплате - в другой, государство в целом ущерба не несет.

Несколько иной подход можно видеть в гражданских правоотношениях - в них возможна ретроактивность зачета. В п. 3 информационного письма Президиума ВАС РФ от 29 декабря 2001 г. N 65 "Обзор практики разрешения споров, связанных с прекращением обязательств зачетом встречных однородных требований": если встречные требования являются однородными, срок их исполнения наступил и одна из сторон сделала заявление о зачете, то обязательства считаются прекращенными в момент наступления срока исполнения того обязательства, срок исполнения которого наступил позднее, и независимо от того, когда было сделано или получено заявление о зачете.

С этой точки зрения, если недоимка (условно - равная переплате) возникла до переплаты, то пени подлежат начислению до момента возникновения переплаты, независимо от наличия (отсутствия) решения о зачете. Если же такая недоимка возникла после возникновения переплаты, пеня вообще не подлежит начислению.

В целом представляется, что пеня за неуплату налога (ст. 75 НК РФ) не совсем удачно помещена законодателем в гл. 11 НК РФ "Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов" и, в частности, сгруппирована с залогом имущества (ст. 73 НК РФ), поручительством (ст. 74 НК РФ), банковской гарантией (ст. 74.1 НК РФ), приостановлением операций по счетам в банке (ст. 76 НК РФ) и наложением ареста на имущество налогоплательщика (ст. 77 НК РФ). Принципиальная особенность пени за неуплату налога состоит в том, что обязанность по ее уплате возникает у налогоплательщика в силу закона при просрочке уплаты налога, без каких-либо особых действий (решений) налогового органа. Прочие способы обеспечения для их реализации требуют либо оформления договора с налоговым органом (залог и поручительство), либо решения налогового органа (приостановление операций по счетам в банке, наложение ареста на имущество налогоплательщика), либо гражданско-правового договора и его косвенного одобрения Минфином РФ, включающего банк в определенный перечень (банковская гарантия). Кроме того, основная цель пени за неуплату налога - упрощенная компенсация публично-правовому образованию временной невозможности использования суммы налога, а не обеспечение исполнения обязанности по уплате налога.

Данная группировка способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов в гл. 11 НК РФ, скорее всего, объясняется тем, что законодатель, принимая НК РФ, использовал по аналогии гл. 23 ГК РФ "Обеспечение исполнения обязательств". В силу п. 1 ст. 329 ГК РФ исполнение обязательств может обеспечиваться неустойкой, залогом, удержанием вещи должника, поручительством, независимой гарантией, задатком, обеспечительным платежом и другими способами, предусмотренными законом или договором.

Интересно то, что в Обзоре судебной практики ВС РФ за IV квартал 1999 г. (утв. Постановлением Президиума ВС РФ от 5 апреля 2000 г.) разъяснено, что суд вправе, исходя из общих начал и смысла действующего законодательства и конкретных обстоятельств дела, уменьшить размер подлежащей взысканию пени за неуплату налога. В данном обзоре для обоснования указанного разъяснения сделан вывод о том, что к отношениям по уплате пеней за несвоевременное внесение налогов (таможенных платежей) может применяться по аналогии закона ст. 333 ГК РФ.

Правомерность применения подобной аналогии представляется сомнительной в силу запрета, предусмотренного в п. 3 ст. 2 ГК РФ, а также по причине явного противоречия правовой позиции КС РФ, выраженной, в частности, в Постановлении от 17 декабря 1996 г. N 20-П. Индивидуальное снижение пени, как представляется, противоречит принципу юридического равенства налогоплательщиков; возможность для исключений в данном случае не усматривается. Кроме того, если допустить возможность уменьшения судом размера пени, то вполне корректно ставить вопрос и о возможности уменьшения судом процентов за несвоевременный возврат (возмещение) налога (в т.ч. п. 10 ст. 78, п. 5 ст. 79, п. 10 ст. 176, п. 10 ст. 176.1 НК РФ) или за несвоевременную отмену решения о приостановлении операций по счетам в банке (п. 9.2 ст. 76 НК РФ), за несвоевременную выдачу уведомления о возможности симметричных корректировок (п. 5 ст. 105.18 НК РФ).

В обоснование экономической невозможности уменьшения размера пени следует отметить Постановление Пленума ВАС РФ от 22 декабря 2011 г. N 81 "О некоторых вопросах применения статьи 333 Гражданского кодекса Российской Федерации" (п. 2): при рассмотрении вопроса о необходимости

снижения неустойки по заявлению ответчика на основании ст. 333 ГК РФ судам следует исходить из того, что неисполнение или ненадлежащее исполнение должником денежного обязательства позволяет ему неправомерно пользоваться чужими денежными средствами. Поскольку никто не вправе извлекать преимущества из своего незаконного поведения, условия такого пользования не могут быть более выгодными для должника, чем условия пользования денежными средствами, получаемыми участниками оборота правомерно (например, по кредитным договорам). Присужденная денежная сумма не может быть меньше той, которая была бы начислена на сумму долга исходя из однократной учетной ставки Банка России.

Интересно то, что впоследствии описанная идея в общем виде была закреплена в п. 4 ст. 1 ГК РФ: никто не вправе извлекать преимущество из своего незаконного или недобросовестного поведения.

Сходная позиция изложена в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 13 января 2011 г. N 11680/10, от 14 февраля 2012 г. N 12035/11 и от 1 июля 2014 г. N 4231/14: снижение неустойки судом возможно только в одном случае - при явной несоразмерности неустойки последствиям нарушения права. Иные фактические обстоятельства (финансовые трудности должника, его тяжелое экономическое положение и т.п.) не могут быть рассмотрены судом в качестве таких оснований. Ставка рефинансирования ЦБ РФ, по существу, представляет собой наименьший размер платы за пользование денежными средствами в российской экономике, что является общеизвестным фактом. Поэтому уменьшение неустойки ниже ставки рефинансирования возможно только в чрезвычайных случаях, а по общему правилу не должно допускаться, поскольку такой размер неустойки не может являться явно несоразмерным последствиям просрочки уплаты денежных средств. Кроме того, необоснованное уменьшение неустойки судами с экономической точки зрения позволяет должнику получить доступ к финансированию за счет другого лица на нерыночных условиях, что в целом может стимулировать недобросовестных должников к неплатежам.

С этой точки зрения налогоплательщику, верно продекларировавшему сумму налога и не уплачивающему ее (либо не уплачивающему сумму налога на основании налогового уведомления), "угрожает" только дополнительная сумма пени по ст. 75 НК РФ, но не штрафы (Постановление Президиума ВАС РФ от 8 мая 2007 г. N 15162/06, п. 19 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57). Соответственно, при признании возможности уменьшения пени судом будет иметь место стимулирование недобросовестных налогоплательщиков к неплатежам, поскольку даже следующий из НК РФ размер пени значительно ниже обычных ставок по банковским кредитам.

Тем не менее интересный случай уменьшения пени (по существу - в силу закона и правовых позиций КС РФ о компенсационном характере пени) разъяснен в п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: если по итогам налогового периода сумма исчисленного налога оказалась меньше сумм авансовых платежей, подлежащих уплате в течение этого налогового периода, судам необходимо исходить из того, что пени, начисленные за неуплату указанных авансовых платежей, подлежат соразмерному уменьшению.

При всем изложенном следует учитывать, что в настоящее время кроме ставки рефинансирования ЦБ РФ устанавливает и другой параметр. В информации Банка России от 13 сентября 2013 г. "О системе процентных инструментов денежно-кредитной политики Банка России" установлено, что ЦБ РФ объявляет ключевой ставкой денежно-кредитной политики процентную ставку по операциям предоставления и абсорбирования ликвидности на аукционной основе на срок 1 неделя. Банк России намерен использовать ключевую ставку в качестве основного индикатора направленности денежно-кредитной политики, что будет способствовать улучшению понимания субъектами экономики принимаемых Банком России решений. К 1 января 2016 г. Банк России скорректирует ставку рефинансирования до уровня ключевой ставки. До указанной даты ставка рефинансирования будет иметь второстепенное значение. Впоследствии данная информация продублирована в Основных направлениях единой государственной денежно-кредитной политики на 2014 год и период 2015 и 2016 годов (утв. Банком России): до 1 января 2016 г. ставка рефинансирования не будет иметь значения как индикатор денежно-кредитной политики и будет носить справочный характер.

Соответственно, позиции ВАС РФ относительно роли ставки рефинансирования ЦБ РФ в настоящее время являются дискуссионными. Более того, в п. 51 Постановления Пленума ВС РФ, ВАС РФ от 1 июля 1996 г. N 6/8 разъяснено, что размер процентов, подлежащих уплате за пользование чужими денежными средствами, определяется существующей в месте жительства кредитора-гражданина (месте нахождения юридического лица) учетной ставкой банковского процента на день исполнения денежного обязательства. В настоящее время в отношениях между организациями и гражданами Российской Федерации подлежат уплате проценты в размере единой учетной ставки ЦБ РФ по кредитным ресурсам, предоставляемым коммерческим банкам (ставка рефинансирования).

Кроме того, представляет интерес тот факт, что ставка пени за неуплату налога (1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый календарный день просрочки) позволяет законодателю и КС РФ отождествлять ее с компенсационными мерами. В то же время в ст. 133, п. 1 ст. 135, п. 4 ст. 135.2 НК РФ

урегулирован штраф (т.е., очевидно, карательная мера, что также следует и из Определения КС РФ от 6 декабря 2001 г. N 257-О), применяемый к банкам и исчисляемый как 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности. Соответственно, по данной логике законодателя граница между карательными и компенсационными мерами лежит где-то между 1/150 и 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ за день просрочки.

С этой точки зрения показателен п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 декабря 2011 г. N 81: разрешая вопрос о соразмерности неустойки последствиям нарушения денежного обязательства и с этой целью определяя величину, достаточную для компенсации потерь кредитора, суды могут исходить из двукратной учетной ставки (ставок) Банка России, существовавшей в период такого нарушения. Иными словами, 2/360 (=1/180) ставки рефинансирования ЦБ РФ являются, очевидно, компенсационной, а не штрафной мерой.

Еще пример: в соответствии с п. 17 ст. 176.1, п. 14 ст. 203.1 НК РФ в случае, если возмещение НДС (акциза) налогоплательщику в упрощенном (заявительном) порядке в результате проверки признано необоснованным, то налогоплательщик возвращает данный налог, а также проценты исходя из процентной ставки, равной двукратной ставке рефинансирования ЦБ РФ. Соответственно, подобная мера также не признается штрафной.

Позиция общего характера изложена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 июля 2014 г. N 5467/14: превращение института неустойки в способ обогащения кредитора недопустимо и противоречит ее компенсационной функции.

На основании изложенного законодатель потенциально может увеличить ставку пени за неуплату налога вплоть до двукратной учетной ставки ЦБ РФ, не нарушая при этом каких-либо общеправовых положений.

2. Штрафы за неуплату налога (ст. 122 НК РФ) в размере 20 и 40% от суммы неуплаченного налога (в зависимости от формы вины). Как следует из статей 112 и 114 НК РФ, при наличии обстоятельств, смягчающих ответственность, сумма штрафа может быть снижена налоговым органом или судом не менее чем в два раза, а при наличии обстоятельств, отягчающих ответственность, - увеличена в два раза, т.е. потенциально может составить 80% от суммы неуплаченного налога. Однако практика применения штрафа в таком размере крайне незначительна и на уровне высших судебных органов отсутствует. Следует также отметить иные (в основном уголовные - ст. 198 УК РФ) меры ответственности налогоплательщика за неуплату налога.

2.5. Виды налогов и основания для их классификации

Налоги могут быть разграничены по определенным критериям на группы. Необходимость той или иной классификации, как правило, продиктована практическими соображениями. В качестве **основных** способов классификации можно привести следующие.

1. По виду органа власти, устанавливающего налог (административная классификация). В соответствии с п. 1 ст. 12 НК РФ в Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: **федеральные, региональные и местные**. Конкретные федеральные, региональные и местные налоги перечислены в ст. ст. 13, 14 и 15 НК РФ. Указанную классификацию также называют **нормативной**. Необходимость указанной классификации формально определяется разграничением компетенции между уровнями власти и наличием видов налогов, которые вправе устанавливать (регламентировать) орган законодательной (представительной) власти каждого уровня. Следует учесть, что разграничение налогов на федеральные, региональные и местные связано не с бюджетом, в который они зачисляются, а именно с уровнем власти, который их устанавливает (регламентирует). Так, федеральный налог может полностью или частично зачисляться в региональный (в местный) бюджет (например, НДФЛ).

Кроме собственно федеральных налогов, могут вводиться так называемые **специальные налоговые режимы** (п. 7 ст. 12, ст. 18 НК РФ), которые, как правило, предусматривают уплату одного налога и одновременное освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов. Наиболее часто применяемые специальные налоговые режимы - ЕСХН (гл. 26.1 НК РФ), УСН (гл. 26.2 НК РФ), ЕНВД (гл. 26.3 НК РФ) и патентная система налогообложения (гл. 26.5 НК РФ). Упрощенно говоря, они могут применяться по желанию налогоплательщика, предусматривают освобождение от "внутреннего" НДС, налога на прибыль (НДФЛ) и налога на имущество, но тем не менее имеют существенные отличия. В частности, ЕСХН и УСН полностью урегулированы на федеральном уровне и предполагают налогообложение реального дохода. Что же касается ЕНВД и патентной системы налогообложения, то федеральный законодатель передал полномочия по их введению и регулированию соответственно на местный (региональный) уровень, а налогообложению подлежит вмененный (предполагаемый) доход, который рассчитывается исходя из внешних характеристик облагаемой деятельности (площадь торгового зала магазина, число работников и т.д.) либо просто ее описания (в т.ч.

ветеринарные услуги). Интересно то, что с точки зрения НК РФ (п. 7 ст. 12) все специальные налоговые режимы формально определены как федеральные налоги.

Рассматриваемая классификация, в частности, позволяет утверждать, что институт налоговых агентов в настоящее время применяется только в федеральных налогах (НДС, НДФЛ, налог на прибыль организаций); косвенные (НДС, акциз) и подоходные (НДФЛ, налог на прибыль организаций, ЕСХН, УСН) налоги в настоящее время также являются исключительно федеральными; а поимущественные налоги (на имущество физических лиц и организаций, транспортный налог, земельный налог), наоборот, являются не федеральными, а либо региональными, либо местными.

До 1 января 2013 г. была практически во всех случаях справедлива позиция Г.А. Гаджиева и С.Г. Пепеляева: к налогам субъектов РФ в смысле ст. ст. 57, 71, 72 и 73 Конституции РФ можно отнести только те налоги, взимание которых невозможно без принятия субъектом РФ законодательного акта, устанавливающего все или некоторые существенные элементы налога <769>. С этой точки зрения взимание местного налога также практически во всех случаях было невозможно без принятия органом представительной власти муниципального образования нормативного правового акта, устанавливающего элементы налога, право по регулированию которых делегировано ему федеральным законом.

<769> Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель - налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного Суда РФ. М., 1998. С. 291.

В качестве исключения следует отметить, что в недавнем прошлом (до 2005 г.), в период действия соответствующих положений Закона РФ от 11 октября 1991 г. N 1738-1 "О плате за землю", земельный налог, формально определенный как местный (ст. 15 НК РФ), мог взиматься и в отсутствие актов местных органов представительной власти. В частности, в силу ст. 5 данного Закона РФ ставки земельного налога в определенных случаях устанавливались органами законодательной (представительной) власти субъектов Российской Федерации. Проблемы правового регулирования земельного налога до вступления в силу с 1 января 2005 г. гл. 31 НК РФ "Земельный налог" неоднократно рассматривались на уровне КС РФ (в т.ч. Постановление от 8 октября 1997 г. N 13-П, Определение от 11 мая 2004 г. N 209-О).

Также был и остается особо урегулированным налог на игорный бизнес, формально являющийся региональным в соответствии со ст. 14 НК РФ. Данный налог имеет определенные черты специального налогового режима, так как предусматривает обложение соответствующей деятельности только этим налогом и освобождение ее от ряда других налогов (от налога на прибыль: п. 9 ст. 274 НК РФ; от НДС: подп. 28 п. 2 ст. 149 НК РФ). Его плательщиками могут быть только организации (ст. 365 НК РФ). Но наиболее интересной его особенностью является то, что в силу п. 2 ст. 369 НК РФ в случае, если ставки этого налога не установлены законами субъектов Российской Федерации, то применяются специально предусмотренные федеральные ставки. Соответственно, региональный нормативный акт не являлся и не является необходимым - все существенные элементы налога на игорный бизнес уже есть в НК РФ.

Но если налог на игорный бизнес до недавнего времени являлся исключением из правил, то сейчас ситуация изменилась: с 1 января 2013 г. Федеральным законом от 29 ноября 2012 г. N 202-ФЗ внесены изменения в главы НК РФ "Транспортный налог", "Налог на имущество организаций", "Земельный налог" и относительно единообразно установлено, что если налоговые ставки этих налогов не определены нормативными правовыми актами уполномоченного органа законодательной (представительной) власти, то налогообложение производится по налоговым ставкам, указанным в НК РФ. Аналогичным образом с 1 января 2015 г. сформулированы положения гл. 32 НК РФ "Налог на имущество физических лиц". В силу уже наметившейся "традиции", на основании п. 6 ст. 406 НК РФ, если налоговые ставки по указанному налогу не определены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), то налогообложение также производится по федеральным ставкам. С учетом позиции О.И. Лютовой <770>, теперь региональные (местные) органы власти фактически могут решать вопрос об установлении (введении) на подведомственной территории: региональных транспортного налога (в части организаций); налога на имущество организаций и местного торгового сбора (возможного только в Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе) - иные региональные (местные) налоги будут взиматься вне зависимости от их нормотворческой активности. Обоснование принципиальных отличий федеральных налогов от большинства региональных (местных) налогов сейчас стало проблематичным, поскольку законодатель предусмотрел для них сходное по своей сути правовое регулирование. Таким образом, правовое регулирование налоговых обязательств по подавляющему большинству налогов на сегодняшний день производится в условиях фактического унитаризма, то есть при факультативности нормотворческой активности органов власти субъектов Федерации (муниципальных образований). Такое распределение властных полномочий очень напоминает то, которое имело место в период СССР.

<770> Лютова О.И. Игра в налоговый федерализм завершена? // Налоговед. 2013. N 5. С. 26 - 32.

Тем не менее рассматриваемая административная (нормативная) классификация в настоящее время остается актуальной, например, в вопросах зачета излишне уплаченных (взысканных) налогов. В силу п. 1 ст. 78 НК РФ зачет сумм излишне уплаченных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов производится по соответствующим видам налогов и сборов, а также по пеням, начисленным по соответствующим налогам и сборам.

Иными словами, излишне уплаченный федеральный налог можно зачесть в счет погашения недоимки по федеральному же налогу (или недоимки по налогу, уплачиваемому в связи с применением специального налогового режима), но не недоимки по региональному (местному) налогу.

Вариантом еще одной нормативной классификации (относящейся к налогам, поступающим в федеральный бюджет) является "традиционное" приложение 1 к федеральным законам об исполнении федеральных бюджетов (например, приложение к Федеральному закону от 4 октября 2014 г. N 280-ФЗ "Об исполнении федерального бюджета за 2013 год"). В нем налоги распределены по следующим группам: налоги на прибыль, доходы; налоги на товары (работы, услуги) реализуемые на территории Российской Федерации; налоги на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации; налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами.

2. По совпадению юридического и фактического налогоплательщика - прямые и косвенные налоги. По ряду налогов (НДС, акцизы), уплачиваемых в связи с реализацией товаров (работ, услуг) и обозначаемых как **косвенные**, законодатель дает возможность налогоплательщику включать налог в цену товаров (работ, услуг), получить его с покупателя в составе цены и уплатить в бюджет. Нормативно в НК РФ термин "косвенный налог" не закреплен, но в ст. 1 Федерального закона от 6 декабря 1991 г. N 1993-1 "Об акцизах" (утратил силу) было установлено, что данным Федеральным законом вводятся акцизы - косвенные налоги, включаемые в цену товара (продукции). В Постановлении КС РФ от 1 апреля 1997 г. N 6-П также разъясняется, что акциз - косвенный налог, включаемый в цену товара, продукции; в Постановлении КС РФ от 28 марта 2000 г. N 5-П указано следующее: НДС является косвенным налогом (налогом на потребление): реализация товаров (работ, услуг) предприятиям производится по ценам (тарифам), увеличенным на сумму НДС. Кроме того, в Определении КС РФ от 7 ноября 2008 г. N 1049-О-О отмечается, что возникновение объекта обложения НДС при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг) отражает экономико-правовую природу НДС как налога с оборота (косвенного налога).

Соответственно, косвенный налог обычно "перекладывается" продавцом - "юридическим налогоплательщиком" (прямо названным в качестве налогоплательщика в акте налогового законодательства) на покупателя - "фактического налогоплательщика" (в итоге фактически несущего бремя уплаты налога). В Постановлении КС РФ от 30 января 2001 г. N 2-П были непосредственно применены термины "юридический налогоплательщик" и "фактический налогоплательщик"; в Постановлении Президиума ВАС РФ от 6 июля 2004 г. N 3332/04 отмечается, что НДС - это косвенный налог, фактическими плательщиками его являются покупатели. Г.П. Толстопятенко приводит сведения о том, что в налоговом законодательстве европейских стран различаются юридические и экономические налогоплательщики НДС <771>.

<771> Толстопятенко Т.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М., 2001. С. 157.

Хотя это в настоящее время крайне редкое явление, иногда в рекламе некоторые операторы мобильной связи объявляют цену своих услуг без косвенного налога - НДС, но не отказываются, однако, от его получения с потребителей. Кроме того, НДС традиционно выделяется в кассовых чеках "Макдоналдса". В итоге с учетом возможности последовательного переложения налога в цепочке поставщиков (продавцов) бремя уплаты суммы налога обычно несет конечный покупатель - потребитель, формально не являющийся участником данных налоговых правоотношений.

Как отмечают С.Г. Пепеляев и Е.В. Кудряшова, в Российской Федерации предприятия, реализующие товары (работы, услуги) населению, не выделяют в ценниках, чеках, счетах и других подобных документах сумму НДС, оплачиваемую покупателем или заказчиком в цене товара (работы, услуги) (п. 6 ст. 168 НК РФ). НДС не "маячит" в каждом счете и чеке и не раздражает население постоянным напоминанием, что при каждой покупке человек выплачивает помимо собственно стоимости товара значительную сумму налога. Избранный вариант налогообложения - политически мотивированное умиротворяющее, маскирующее решение <772>.

<772> Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного

налогообложения. М., 2015. С. 78.

Само по себе условное выделение "юридических" и "фактических" налогоплательщиков косвенных налогов не означает, что фактические налогоплательщики имеют право на оспаривание положений налогового законодательства, поскольку оно, как правило, никаких обязанностей на них не возлагает и прав не предоставляет. Соответственно, фактические налогоплательщики не состоят в каких-либо правоотношениях с налоговыми органами, ничем им не обязаны, а налоговые органы ничего не могут истребовать с фактических налогоплательщиков. Обязанности, обобщенно говоря, возлагаются на продавцов, а те, не желая оставаться в убытке, перекладывают свои расходы на уплату налога на покупателей, соответственно увеличивая цену товаров (работ, услуг). Так в Определении КС РФ от 16 декабря 2010 г. N 1625-О-О приводятся следующие доводы: заявители не относятся к плательщикам НДС, поскольку они являются гражданами, приобретающими товары, работы и услуги для удовлетворения своих потребностей. Следовательно, оспариваемые нормы гл. 21 НК РФ не могут рассматриваться как затрагивающие их конституционные права. Сходная позиция изложена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 сентября 2009 г. N 5451/09: публично-правовые отношения по уплате НДС в бюджет складываются между налогоплательщиком, т.е. лицом, реализующим товары (работы, услуги), и государством. Покупатель товаров (работ, услуг) в этих отношениях не участвует. Включение продавцом в подлежащую оплате покупателем цену реализуемого товара (работ, услуг) суммы НДС вытекает из положений п. 1 ст. 168 НК РФ, являющихся обязательными для сторон договора в силу п. 1 ст. 422 ГК РФ, и отражает характер названного налога как косвенного. В решении ВАС РФ от 25 марта 2013 г. N 153/13 приведены следующие доводы: несмотря на то что НДС фактически оплачивается покупателем, ответственным за его уплату (перечисление) в бюджет, то есть плательщиком этого налога, является продавец.

Особенности положения фактического налогоплательщика в косвенных налогах (обычно являющегося и конечным потребителем) исследовались в научных работах уже достаточно давно. И.Н. Тургенев отмечал, что обыкновенно разделяют налоги на непосредственные, или прямые, и на посредственные, или непрямые. Под первыми разумеют те налоги, кои прямо, или непосредственно, налагаются на лицо или на недвижимый капитал. Под последними разумеют те налоги, которые налагаются не прямо на того, кто оные платит, но на товары, в цене коих заключается вместе и налог, так что тот, кто покупает товар, платит вместе с ценою и подать. Сии налоги именуются также налогами с потребления <773>. Исходя из позиции Р. Польссона, для целей НДС конечным потребителем, как правило, является тот, кто не приобретает право на вычет <774>. По мнению Е.В. Порохова, в понятие "конечный потребитель" следует включать не просто тех лиц, которые употребили товар в своих личных нуждах, тем самым прекратив его существование, а всех тех, кто стал последним звеном в обороте этого товара и его сырьевых компонентов и не сумел реализовать его другим лицам уже по своей цене или по крайней мере по цене не ниже той, по которой был куплен товар. Таким образом, вся масса косвенных налогов, включенных в цену товара, ложится на него <775>.

<773> Тургенев И.Н. Опыт теории налогов. Золотые страницы финансового права России. М., 1998. Т. 1. С. 142.

<774> Польссон Р. Шведское налоговое право. Екатеринбург, 2006. С. 19.

<775> Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебное пособие. Алматы, 2001. С. 69.

Кроме того, сам по себе вопрос переложения является достаточно условным: оно не исключается и в налогах, не являющихся косвенными. Так, Л.И. Якобсон приводит сведения о том, что согласно одному из экономических научных взглядов налог на недвижимость подобен акцизу. Если дом сдается внаем, то владелец стремится включить сумму налога в состав арендной платы так же, как продавец обычного товара попытался бы включить в цену акциз <776>. Представляет интерес и позиция русского финансиста Д.Л. Львова: регалия есть преимущественное право казны на производство таких промышленных предприятий, которые изымаются от частной промышленности и переводятся в исключительное или преимущественное пользование казны. Регалии по своему экономическому действию имеют большое сходство с косвенными налогами. На самом деле если правительство имеет монополию фабрикации и продажи предметов и при том продает их за высшую цену, то будет то же самое, как если бы оно обложило предметы этого производства акцизом, который будут уплачивать потребители в цене этих предметов <777>. Исходя из сведений, приведенных О. Ковалевой и Б. Галеевым, любой налог на компанию может быть ей перераспределен на потребителей (путем повышения цен), на работников (через уменьшение зарплат), а также на инвесторов (с помощью отказа от выплаты дивидендов) <778>. В этой связи примечательно Определение КС РФ от 29 мая 2014 г. N 1146-О: в соответствии с оспаривавшимся отраслевым законодательством в необходимую валовую выручку, учитываемую при определении размера

тарифов в электроэнергетике, включается сумма налога на прибыль организаций. Суд не усмотрел нарушений в таком регулировании и не счел, что потребитель вынужден уплачивать налог на прибыль за поставщика электроэнергии. Однако вполне можно утверждать, что потребитель фактически возмещает поставщику расходы на уплату данного налога через установленный тариф.

<776> Яковсон Л.И. Экономика общественного сектора: основа теории государственных финансов. М., 1995. С. 261.

<777> Львов Д.Л. Курс финансового права. Казань, 1887. С. 166, 168; СПС "Гарант".

<778> Ковалева О., Галеев Б. Почему Россия не Америка? О новых средствах коллективной защиты в антимонопольном праве // Конкуренция и право. 2013. N 4. С. 42.

В итоге, с точки зрения Е.В. Кудряшовой и С.Г. Пепеляева, классификация налогов на прямые и косвенные довольно условна. Она обладает незначительной научной ценностью, но тем не менее была и остается основной классификацией <779>.

<779> Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2015. С. 59.

Особенности косвенных налогов достаточно часто анализировались в актах высших судебных органов. Так, в ряде актов КС РФ (в т.ч. Постановление от 3 июня 2014 г. N 17-П) разъяснено, что НДС, будучи формой изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения, является косвенным налогом (налогом на потребление): реализация товаров (работ, услуг) производится по ценам (тарифам), увеличенным на сумму НДС, а бремя его уплаты, соответственно, ложится на приобретателя товаров (работ, услуг), которому, в свою очередь, предоставлено право уменьшить собственное обязательство по уплате данного налога на налоговые вычеты в размере суммы НДС, предъявленной ему продавцом к уплате при реализации товаров (работ, услуг). При этом уплате в бюджет по итогам налогового периода подлежит отрицательная разница между суммой налоговых вычетов и суммой этого налога, исчисленного налогоплательщиком по операциям, признаваемым объектом налогообложения; что касается положительной разницы, то она возмещается из бюджета налогоплательщику.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2009 г. N 15613/08 отмечается, что плательщиком НДС является, за исключением определенных случаев, получатель (юридическое лицо, предприниматель) суммы налога, которая ему передается в составе платы за товар (работы, услуги) его контрагентом по совершаемым между ними операциям, признаваемым объектом налогообложения (ст. 146 НК РФ). В свою очередь, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 ноября 2008 г. N 7185/08 разъяснено, что стоимость реализованного товара (работ, услуг) употребляется в НК РФ в значении показателя денежной оценки реализованных товаров (работ, услуг), определяемого исходя из цены (тарифа) и количества (объема) товара. Из указанного следует, что при реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС, налогоплательщик (продавец) сверх стоимости товаров (работ, услуг) предъявляет к уплате покупателю сумму налога, учитываемую данным налогоплательщиком при исчислении суммы налога, подлежащей уплате в бюджет. Получаемая продавцом сумма косвенного налога не является ни частью стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), ни доходом от реализации товаров (работ, услуг), поскольку суммы налога на добавленную стоимость и суммы дохода подлежат отдельному учету в целях исчисления налоговых обязательств, вытекающих из требований гл. 21 и гл. 23 НК РФ. Если реализация тех же самых товаров (работ, услуг) не подпадает под операции, облагаемые НДС, то продавец предъявляет покупателю к оплате только стоимость отгруженных товаров (работ, услуг) без налога.

Кроме того, НДС по общему правилу подлежит включению именно в цену товаров (работ, услуг), а не в какие-либо иные выплаты. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 апреля 2002 г. N 6695/01 разъяснено, что, удовлетворяя требования о возмещении вреда, суд в соответствии с обстоятельствами дела обязывает лицо, ответственное за причинение вреда, возместить причиненные убытки, в том числе и неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота. Однако, определяя сумму убытков истца, суд включил в нее НДС, заложенный в цене на газ. Между тем НДС по данному делу не подлежал взысканию в пользу истца, поскольку последний его не платил.

Но, рассматривая общие вопросы взыскания убытков, необходимо учитывать и иные возможные особенности. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 июля 2013 г. N 2852/13 изучалась ситуация взыскания с ответчика, нарушившего договорные обязательства, убытков истца, возникших в связи с очисткой цистерн. Проблема состояла в том, что истец, понесший фактические расходы и оплативший сторонним организациям услуги по очистке (включая НДС), в принципе мог впоследствии использовать

вычет по НДС. Суд отметил, что согласно п. 1 ст. 15 ГК РФ лицо, право которого нарушено, может требовать полного возмещения причиненных ему убытков, если законом или договором не предусмотрено возмещение убытков в меньшем размере. Пункт 2 ст. 15 ГК РФ определяет убытки как расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода). Таким образом, наличие убытков предполагает определенное уменьшение имущественной сферы потерпевшего, на восстановление которой направлены правила ст. 15 ГК РФ. Указанные в названной статье принцип полного возмещения вреда, а также состав подлежащих возмещению убытков обеспечивают восстановление имущественной сферы потерпевшего в том виде, который она имела до правонарушения. Вместе с тем по общему правилу исключается как неполное возмещение понесенных убытков, так и обогащение потерпевшего за счет причинителя вреда. В частности, не могут быть включены в состав убытков расходы, хотя и понесенные потерпевшим в результате правонарушения, но компенсируемые ему в полном объеме за счет иных источников. В противном случае создавались бы основания для неоднократного получения потерпевшим одних и тех же сумм возмещения и, соответственно, извлечения им имущественной выгоды, что противоречит целям института возмещения вреда. При этом бремя доказывания наличия убытков и их состава возлагается на потерпевшего, обращающегося за защитой своего права. Следовательно, именно он должен доказать, что предъявленные ему суммы НДС не были и не могут быть приняты к вычету, то есть представляют собой его некомпенсируемые потери (убытки). Тот факт, что налоговые вычеты предусмотрены нормами налогового, а не гражданского законодательства, не препятствует их признанию в качестве особого механизма компенсации расходов хозяйствующего субъекта. Следовательно, наличие права на вычет сумм налога исключает уменьшение имущественной сферы лица и, соответственно, применение ст. 15 ГК РФ. При таких обстоятельствах лицо, имеющее право на вычет, должно знать о его наличии, обязано соблюсти все требования законодательства для его получения и не может переложить риск неполучения соответствующих сумм на своего контрагента, что фактически является для последнего дополнительной публично-правовой санкцией за нарушение частноправового обязательства. Учитывая недоказанность истцом того обстоятельства, что предъявленные ему суммы НДС не были и не могут быть приняты к вычету, иное толкование норм налогового и гражданского законодательства может привести к нарушению баланса прав участников рассматриваемых отношений, неосновательному обогащению налогоплательщика посредством получения сумм, уплаченных в качестве налога на добавленную стоимость, дважды - из бюджета и от своего контрагента, без какого-либо встречного предоставления.

Следует еще раз подчеркнуть, что в действительности увеличение цены товаров (работ, услуг) на сумму косвенного налога, как это справедливо отметила Е.В. Кудряшова, - законодательно установленная возможность, т.е. право, а не обязанность налогоплательщика косвенного налога. Налогоплательщик косвенного налога, использующий такое право, "вознаграждает себя за уплаченный налог" за счет покупателя <780>. Русский правовед И.Х. Озеров полагал, что иногда правительственная власть сознательно вводит известные налоги и заставляет уплачивать их определенный круг лиц, будучи уверена, что налоги этой группой лиц будут перенесены на других: таковы все так называемые временные косвенные налоги, акцизы, таможенные пошлины <781>.

<780> Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. М., 2006. С. 23, 113.

<781> Озеров И.Х. Налоговые системы // Закон. 2011. N 5. С. 173.

Применительно к косвенным налогам фактически имеет место диспозитивный метод регулирования налоговых правоотношений, несмотря на то что в НК РФ формально установлена обязанность по увеличению цены товаров (работ, услуг) на величину НДС. Представляет интерес и более радикальный подход, предлагаемый М.В. Карасевой: правоотношение, урегулированное п. п. 1 и 4 ст. 168 НК РФ, не налоговое, а гражданско-правовое, ибо оно возникает не между налогоплательщиком и государством, а между двумя хозяйствующими субъектами: продавцом и покупателем. И в этом правоотношении покупатель перечисляет продавцу цену товара и дополнительную сумму НДС <782>.

<782> Карасева М.В. Деньги в финансовом праве. М., 2008. С. 27.

Соответственно, если налогоплательщик по каким-либо причинам не включает косвенный налог в цену товаров (работ, услуг) и не получает соответствующую сумму с покупателя, это вовсе не означает, что он освобождается от обязанности уплатить налог. Тем более это не означает, что налог обязан уплатить покупатель. В этом случае налогоплательщик фактически должен уплатить налог в чистом виде

за счет собственных средств, то есть изначально косвенный налог становится прямым налогом. Кроме того, НДС, по существу, становится прямым налогом, например, при безвозмездной передаче товара налогоплательщиком (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

В Определении КС РФ от 4 июня 2013 г. N 966-О отмечается, что фактическое бремя уплаты НДС должно ложиться на непосредственных потребителей товаров (работ, услуг). Следовательно, уплата НДС заявителем, не получившим с конечного потребителя стоимости товара (работы, услуги) с учетом суммы налога, привела бы к его уплате за счет средств, которыми общество как собственник может распоряжаться полностью по своему усмотрению. В свою очередь, это бы ограничивало его право распоряжаться находящимся в его собственности имуществом. Вместе с тем НК РФ предусмотрен перечень операций, освобожденных от налогообложения (ст. ст. 149 и 150), когда товар (работа, услуга) реализуется конечным потребителям без выставления им суммы налога на добавленную стоимость. Указанное регулирование следует рассматривать как способ предоставления участникам экономических отношений льгот при уплате НДС, направленных в том числе на создание благоприятных условий для развития той или иной сферы экономической деятельности. В таком случае цена товара (работы, услуги) для конечного потребителя снижается, а налогоплательщик относит долю "входного" НДС (налога, уплаченного им поставщиком) на свои расходы в части, приходящейся на такие операции.

Однако следует отметить, что иногда судебная практика не исключает возможности отдельного взыскания продавцом с покупателя сумм НДС, если стороны не согласовали то, что цена товара (работы, услуги) включает в себя налог (п. 9 информационного письма Президиума ВАС РФ от 10 декабря 1996 г. N 9 "Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на добавленную стоимость"; п. 15 информационного письма Президиума ВАС РФ от 24 января 2000 г. N 51 "Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда"). Так, в п. 8 информационного письма Президиума ВАС РФ от 10 декабря 1996 г. N 9 сделан вывод, что в случае неуказания отдельной строкой суммы НДС в расчетных документах на оплату товаров (работ, услуг) налогоплательщики (продавец и покупатель) вправе доказывать, что по соответствующей сделке сумма НДС уплачена покупателем продавцу в составе цены за товары (работы, услуги).

В то же время практика применения данных разъяснений неоднозначна. Например, как отмечается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2010 г. N 7090/10, оплата ответчиком дополнительно к цене услуг сумм НДС предусмотрена НК РФ, следовательно, требование истца о взыскании суммы этого налога с ответчика является правомерным независимо от наличия в договоре соответствующего условия и оплачивается сверх упомянутой в договоре стоимости услуг. Однако согласно ст. 196 ГК РФ общий срок исковой давности устанавливается в три года. Поэтому в целях исчисления определенного данной статьей трехлетнего срока исковой давности для обращения в суд с иском о взыскании задолженности, составляющей сумму налога на добавленную стоимость, необходимо учитывать сроки оплаты стоимости услуг по договорам. Исполнение обязанности по уплате НДС не может рассматриваться в отрыве от исполнения обязанности по оплате стоимости оказанных услуг по договору.

С другой стороны, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 14 июня 2011 г. N 16970/10 рассматривались требования подрядчика, проинформировавшего заказчика о том, что НДС в цене работ отсутствует, поскольку подрядчик относится к льготной категории (подп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ). Однако впоследствии налоговый орган обосновал то, что подрядчик данной льготой воспользовался неправомерно и обязан уплатить НДС при реализации работ. Подрядчик истребовал дополнительную сумму НДС у заказчика через суд. ВАС РФ, со ссылкой на ст. 10 ГК РФ, указал, что, заключая договоры подряда, заказчик обоснованно ожидал и рассчитывал на добросовестное исполнение подрядчиком своих обязательств и не мог предвидеть, что дальнейшими действиями подрядчика будет обусловлено лишение его налоговой льготы и, как следствие, увеличение стоимости выполненных им работ. При установлении судом обстоятельств, свидетельствующих о злоупотреблении продавцом товаров (работ, услуг) правом при вступлении в договорные отношения с покупателем, при установленной добросовестности покупателя, добросовестно заблуждавшегося о наличии у продавца налоговых льгот, продавец должен самостоятельно нести бремя по уплате налоговых платежей. Неправомерно возложение на добросовестного покупателя обязанности по уплате НДС, не предъявленного к оплате продавцом, использующим гражданские права в целях ограничения конкуренции, получения преимуществ при осуществлении предпринимательской деятельности и злоупотребляющим правом в иных формах.

Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 18 сентября 2012 г. N 3139/12, в соответствии со ст. 3 Федерального закона от 29 июля 1998 г. N 135-ФЗ "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" под рыночной стоимостью объекта оценки понимается наиболее вероятная цена, по которой этот объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства. В силу ст. 12 Закона об оценочной деятельности итоговая величина рыночной стоимости объекта оценки, указанная в отчете, признается достоверной и

рекомендуемой для целей совершения сделки с объектом оценки. Таким образом, в случае, если определение рыночной стоимости производится для совершения сделки по отчуждению имущества и операции по реализации этого имущества облагаются НДС, предполагается, что цена, определенная на основе рассчитанной независимым оценщиком рыночной стоимости, включает в себя НДС.

Взаимосвязанной проблемой является вопрос о том, как исчислять НДС - если он не включен в цену, то, очевидно, как 18% от цены; если же включен, то из цены его необходимо выделить по ставке 18/118. Например, в документах, которыми опосредуется розничная торговля, НДС обычно не выделяется, как и не отмечается его отсутствие. Если продавец является налогоплательщиком НДС, то актуальна позиция, выраженная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2009 г. N 15613/08: согласно п. 6 ст. 168 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам соответствующая сумма налога включается в цены (тарифы). При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю (физическому лицу) документах суммы налога не выделяются. Невыделение суммы НДС покупателем при реализации товара (работ, услуг) в названных случаях не влечет освобождения продавца от исполнения обязанности плательщика НДС. Кроме того, как это следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 19 мая 2009 г. N 15789/08, если продавец не включал НДС в стоимость товаров, данный налог должен исчисляться исходя из цены реализации товара (работы, услуги). Иными словами, спор относительно того, как исчисляется НДС (по ставке 18%), если налогоплательщик не предъявлял его покупателю, следует разрешать так: НДС рассчитывается не как 18/118 от цены товара (работы, услуги), а как 18% от цены товара (работы, услуги), оплаченной покупателем.

Интересное разъяснение дано в п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. N 33: по смыслу положений п. п. 1 и 4 ст. 168 НК РФ сумма налога, предъявляемая покупателю при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, должна быть учтена при определении окончательного размера указанной в договоре цены и выделена в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой. При этом бремя обеспечения выполнения этих требований лежит на продавце как налогоплательщике, обязанном учесть такую операцию по реализации при формировании налоговой базы и исчислении подлежащего уплате в бюджет налога по итогам соответствующего налогового периода. В связи с этим, если в договоре нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает в себя сумму налога и иное не следует из обстоятельств, предшествующих заключению договора, или прочих условий договора, судам надлежит исходить из того, что предъявляемая покупателю продавцом сумма налога выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом (п. 4 ст. 164 НК РФ).

Таким образом, современный подход скорректировал позиции, ранее изложенные в т.ч. в п. п. 8, 9 информационного письма Президиума ВАС РФ от 10 декабря 1996 г. N 9 "Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на добавленную стоимость" и в п. 15 информационного письма Президиума ВАС РФ от 24 января 2000 г. N 51 "Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда" - теперь то, что цена включает в себя НДС, презюмируется в качестве общего правила.

Представляется, что неоднозначность и изменчивость данной судебной практики предопределена тем, что в отечественной науке и законодательстве включение косвенного налога в цену товара по настоящее время рассматривается как обязанность налогоплательщика, но не как его право. Такой подход, в частности, затрудняет ответ на вопрос: должен ли налогоплательщик косвенного налога уплатить его в бюджет, если налог не был получен им с покупателя в составе цены товара (работы, услуги). Если бы включение налога в цену товара (работы, услуги) рассматривалось как право, то оно требовало бы соответствующей реализации - путем однозначного информирования налогоплательщиком покупателя товара (работ, услуг) в договоре о том, что налогоплательщик намерен "вознаградить" себя за уплаченный косвенный налог за счет покупателя. Указанные проблемы освещены, например, В.М. Зариповым <783>.

<783> Зарипов В.М. НДС всегда в цене! // Налоговед. 2013. N 6. С. 28.

Наиболее разумным вариантом решения данной проблемы и устранения причин для подобных споров, как представляется, было бы прямое включение в ГК РФ общей нормы, в соответствии с которой цена, согласованная сторонами сделки, включает в себя все налоги, если только из иных условий сделки прямо и однозначно не следует иное.

Очевидно, возможна и ситуация, когда покупатель ошибочно (излишне) перечислил продавцу - налогоплательщику косвенный налог в составе цены товара (работы, услуги). При этом покупатель может истребовать данный налог с продавца. Подобный случай рассматривался в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2009 г. N 16318/08. Суд указал, что в данной ситуации следует учитывать правило п.

3 ст. 1103 ГК РФ, в силу которого к требованиям одной стороны в обязательстве к другой о возврате исполненного в связи с этим обязательством подлежат применению правила об обязательствах вследствие неосновательного обогащения, если иное не установлено ГК РФ, другими законами или иными правовыми актами и не вытекает из существа соответствующих отношений. Поскольку особых правил о возврате излишне уплаченных сумм по договору об оказании услуг законодательство не предусматривает и из существа рассматриваемых отношений невозможность применения правил о неосновательном обогащении не вытекает, суды должны были применить к спорным правоотношениям положения ст. 1102 ГК РФ об обязанности приобретателя возвратить потерпевшему неосновательно приобретенное или сбереженное имущество (неосновательное обогащение). Следовательно, сумма НДС, рассчитанная продавцом и уплаченная покупателем по ставке, не предусмотренной законом, является излишне (ошибочно) уплаченной, поэтому подлежит возврату. Данная позиция конкретизирована в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 ноября 2010 г. N 9657/10: заблуждение налогоплательщика относительно порядка применения соответствующих норм НК РФ не может служить основанием для изменения порядка исчисления срока исковой давности. Общество должно было узнать об излишней оплате полученных услуг не позднее дня оплаты выставленных ему счетов-фактур с указанием необоснованной ставки по НДС - 18%. Следовательно, неосновательное обогащение возникает с момента оплаты по соответствующим счетам-фактурам.

Сходный подход имеет место в п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. N 72 "О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с расчетами за коммунальные ресурсы": исполнитель коммунальных услуг, уплативший ресурсоснабжающей организации сумму НДС сверх тарифа, размер которого утвержден с учетом НДС, вправе требовать возврата этой суммы как неосновательно приобретенной ресурсоснабжающей организацией (п. 1 ст. 1102 ГК РФ). Иными словами, нельзя получить от покупателя - исполнителя коммунальных услуг "НДС на НДС". Достаточно концентрированное разъяснение содержится и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 ноября 2011 г. N 6889/11: если НДС, предъявленный продавцом к оплате, не соответствует действительному размеру, который подлежал указанию продавцом согласно требованиям НК РФ, то сумма налога, уплаченная покупателем сверх этого размера, является исполнением, произведенным при отсутствии к тому законных оснований, и подлежит возврату покупателю.

Также возможна ситуация возврата покупателем продавцу бракованной продукции, ранее приобретенной с НДС. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 июля 2009 г. N 3474/09 разъяснено, что, оплатив стоимость продукции, покупатель приобрел ее у поставщика с учетом НДС, поэтому при возврате бракованной продукции вправе требовать возмещения всей суммы денежных затрат с учетом соответствующей суммы названного налога. В свою очередь, поставщик вправе в силу п. 5 ст. 171 НК РФ произвести перерасчет с бюджетом.

Приведенные примеры судебных актов позволяют утверждать, что для государства в принципе не важно, за счет какого именно источника происходит уплата косвенного налога - за счет средств фактического налогоплательщика при использовании возможности переложения либо за счет средств юридического налогоплательщика. При этом, как уже отмечалось, институт косвенного налогообложения в определенной степени имеет сходство с институтом уплаты налога через налогового агента. В первом случае юридический налогоплательщик в составе цены получает косвенный налог с покупателя и перечисляет его в бюджет; во втором случае налоговый агент выделяет сумму налога из выплат налогоплательщику, и также перечисляет ее в бюджет. Иными словами, отличаются направления денежных потоков, но в обоих случаях есть лицо, обязанное извлечь из денежного потока некоторую сумму и перечислить ее в бюджет.

Из идеи о том, что косвенный налог может быть переложен налогоплательщиком на покупателя, потенциально можно сделать вывод, что косвенный налог при использовании механизма переложения вообще не влечет для налогоплательщика отрицательных последствий. Подобный подход был озвучен в ряде Постановлений Президиума ВАС РФ (в т.ч. от 1 февраля 2002 г. N 4503/01, от 1 февраля 2002 г. N 10131/00). По мнению Суда, фактическими плательщиками налога с продаж являются потребители товаров (работ, услуг), уплачивающие определенному налогоплательщику сумму налога с продаж в цене этих товаров (работ, услуг). Надлежащее исполнение требований налогового законодательства, связанное с формированием цены товара с учетом введенного на территории субъекта Российской Федерации налога с продаж, не создает для такого налогоплательщика менее благоприятные условия налогообложения по сравнению с теми, что действовали до введения на соответствующей территории названного налога. Однако данный подход не был поддержан КС РФ. В Постановлении от 19 июня 2003 г. N 11-П разъяснено, что ухудшение условий может заключаться как в возложении дополнительного налогового бремени, так и в необходимости исполнять иные, ранее не предусмотренные законодательством обязанности по исчислению и уплате налога, за неисполнение которых применяются меры налоговой ответственности.

Представляет интерес позиция Е.В. Кудряшовой о том, что, однажды вводя акциз, государство раз и навсегда поднимает цену товара. Политически для правительства введение акциза - это путь "без обратного билета". Всякий косвенный налог, и акциз в первую очередь, вызывает инфляционный эффект. Стоит только пообещать ввести акциз, как цены начинают ползти вверх и никогда не возвращаются к прежнему уровню после его отмены <784>.

<784> Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного налогообложения. М., 2015. С. 7.

В **прямых** налогах, которые обычно уплачиваются в связи с получением дохода (подходные - НДФЛ, налог на прибыль организаций и др.) или в связи с владением имуществом (поимущественные - налоги на имущество организаций, физических лиц и др.), юридический и фактический налогоплательщик совпадают. Ранее в подп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ использовался термин "поимущественные налоги".

По В.И. Далю прямой налог - наложенный прямо на тех, кто его оплачивает, например подушный, гильдейский; косвенный - не налагается прямо на плательщиков, хотя они и не могут обойти его: налог на вино, на табак <785>. Также весьма интересна позиция известного немецкого экономиста К. Маркса: косвенные налоги повышают цены на товары, так как торговцы прибавляют к этим ценам не только сумму косвенных налогов, но и процент и прибыль на капитал, авансированный на их уплату; потому, что косвенные налоги скрывают от каждого отдельного лица сумму, которую оно платит государству, тогда как прямой налог ничем не замаскирован, взимается открыто и не вводит в заблуждение даже самого темного человека. Прямые налоги, следовательно, побуждают каждого контролировать правительство, тогда как косвенные налоги подавляют всякое стремление к самоуправлению <786>.

<785> Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка. М., 1998. С. 1134.

<786> Маркс К. Инструкция делегатам временного центрального совета по отдельным вопросам // К. Маркс, Ф. Энгельс. Сочинения. М., 1960. Т. 16. С. 202. URL: <https://www.marxists.org/russkij/marx/cw/t16.pdf>.

Подразделение налогов на прямые и косвенные в настоящее время, в частности, актуально для решения вопросов о возврате (зачете) излишне уплаченных налогов в связи с существующей судебной практикой. В Определении КС РФ от 2 октября 2003 г. N 317-О разъяснено, что возврат из бюджета заявителю как плательщику акциза излишне уплаченных сумм акциза (равно как и зачет этой суммы в счет будущих платежей) с отнесением всех сумм акциза на покупателей подакцизного товара, без возврата этим покупателям данной излишне уплаченной налогоплательщиком части акциза, означал бы неосновательное обогащение плательщика акциза. В этом Определении фактически была конкретизирована правовая позиция, ранее изложенная в Постановлении КС РФ от 30 января 2001 г. N 2-П: налог с продаж не подлежал уплате, а потому не возникали основания для взыскания недоимки, пеней, применения штрафных санкций и иных мер ответственности. Однако это не означает, что признается право налогоплательщиков на возврат зачисленных в областной и местный бюджеты сумм налога с продаж, а также на их зачет в счет предстоящих платежей по этому налогу, поскольку сумма налога включалась ими в цену товара (работы, услуги) и фактически взималась не за счет их прибыли (результатов хозяйственной деятельности), а с покупателей (клиентов), т.е. фактических, но не юридических плательщиков налога.

В еще более жестком варианте данная позиция воспроизведена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 сентября 1998 г. N 2345/98: фактически плательщиками НДС являлись покупатели, требуемые налогоплательщиком денежные средства ему не принадлежат. Кроме того, в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 10 августа 1999 г. N 1248/98 и от 10 августа 1999 г. N 22/99, принятых по сходному вопросу, выражено сомнение в том, что у налогоплательщика вообще возникли убытки при использовании им механизма переложения.

Сходное разъяснение содержится и в п. 21 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. N 33: при разрешении споров, связанных с возвратом излишне уплаченного НДС, судам следует учитывать его косвенный характер, который проявляется в предъявлении всей суммы налога покупателю при осуществлении расчетов за реализуемые товары (работы, услуги), передаваемые имущественные права. Поэтому в случае, если, заявляя требование о возврате из бюджета суммы излишне уплаченного налога, налогоплательщик ссылается на то, что соответствующая операция не подлежала налогообложению либо должна была быть обложена налогом по более низкой ставке, судам надлежит проверять, соответствует ли уплаченная в бюджет сумма той сумме налога, которая была предъявлена по рассматриваемой операции покупателю. Необходимо иметь в виду, что возврат в данном случае налогоплательщику излишне уплаченного налога не должен повлечь на его стороне неосновательное обогащение, в связи с чем такой возврат возможен только при условии представления налогоплательщиком доказательств

возврата излишне предъявленных сумм налога покупателю.

Увязка вопроса о возможности возврата необоснованно введенного налога с вопросом о том, возникли ли у налогоплательщика убытки (и, соответственно, доказал ли он факт наличия у него убытков при их неочевидности в случае переложения налога), имела место и в иных случаях (Постановления Президиума ВАС РФ от 7 апреля 1998 г. N 7630/97, от 16 июня 1998 г. N 1441/98, 1442/98, 1443/98, от 13 октября 1998 г. N 5007/98, 5016/98).

К сожалению, указанные правовые позиции высших судебных органов по факту означают возможность неосновательного обогащения государства. Примечательно и то, что, с одной стороны, ошибочно полученный от покупателей и перечисленный в бюджет косвенный налог не подлежит возврату налогоплательщику, но, с другой стороны, в Определении КС РФ от 12 мая 2005 г. N 167-О утверждается, что факт неполучения налогоплательщиком оплаты от реализации товаров (работ, услуг) не исключает возможность взимания НДС, который, как и другие налоги, в принципе должен уплачиваться за счет собственных средств налогоплательщика (п. 1 ст. 8 НК РФ). Таким образом, налогоплательщики косвенных налогов несут некоторые правоограничения, которые не касаются налогоплательщиков иных налогов.

Впрочем, кроме правоограничений, возлагаемых на налогоплательщиков косвенных налогов, следует отметить и возможности, отсутствующие в иных налогах, в том числе право налогоплательщика на возмещение некоторых косвенных налогов из бюджета. Кроме того, идея о праве государства на неосновательное обогащение и об отсутствии такого права у частного субъекта не является исключительно отечественным изобретением. Так, Л.Е. Польщикова приводит сведения о том, что в зарубежном праве существует доктрина **passing on defense**, выработанная английским прецедентным правом в области налогового права и защиты конкуренции. Суть ее заключается в том, что ответчик по иску о возмещении потерь, возникших вследствие уплаты незаконно установленного налога, вправе противопоставить доводам истца (налогоплательщика) тот факт, что убытки были "переложены" (**passing on**) истцом на покупателей включением суммы налога в цену товара <787>.

<787> Польщикова Л.Е. Доктрина passing on defense в зарубежном праве и проблемы возмещения убытков в российском гражданском и налоговом законодательстве // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2009 г. С. 103.

Следует также учесть, что косвенный налог не всегда уплачивается налогоплательщиком при условии его получения в составе цены с покупателей товаров (работ, услуг). Например, косвенный налог может быть уплачен в бюджет вообще без наличия соответствующей обязанности. Так, если налогоплательщик УСН ошибочно уплатит НДС в бюджет, он сможет его вернуть без каких-либо особенностей, поскольку данный налог он в общем случае уплачивать не обязан.

Другим важнейшим практическим следствием подразделения налогов на прямые и косвенные является возможность учета начисленных прямых налогов в качестве расходов при исчислении налога на прибыль организаций, а также НДФЛ с доходов предпринимателей. В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (и учитываемым при исчислении налога на прибыль организаций), относятся в т.ч. суммы налогов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке, за исключением перечисленных в ст. 270 НК РФ. Как следует из п. 19 ст. 270 НК РФ, при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде сумм налогов, предъявленных в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), если иное не предусмотрено НК РФ, а также сумм торгового сбора.

Термин "начисленный налог" в НК РФ не определяется, но исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 2 октября 2007 г. N 7379/07 таковым является налог, отраженный налогоплательщиком в представляемых им налоговых декларациях в качестве подлежащего уплате. Иными словами, начисленный налог и уплаченный налог - разные правовые явления: налог может быть начислен (продекларирован), но не уплачен (как, впрочем, и уплачен, но не продекларирован). Соответственно, по общему правилу начисленные прямые налоги уменьшают налогооблагаемую прибыль организаций. Те же правила в силу п. п. 1 и 3 ст. 221 НК РФ применяются при исчислении НДФЛ с доходов предпринимателей. Однако в том случае, когда налогоплательщик косвенного налога не включал его в цену товаров (работ, услуг) и не получал с покупателя, представляется, что такой косвенный налог, уплаченный за счет собственных средств налогоплательщика (фактически ставший прямым), может быть учтен в составе расходов при исчислении налога на прибыль (НДФЛ с доходов предпринимателей).

Кроме того, по той же логике полученные налогоплательщиком с покупателя в составе цены косвенные налоги не учитываются и в качестве доходов при исчислении налога на прибыль организаций (НДФЛ с доходов предпринимателей). В силу подп. 2 п. 1 ст. 248 НК РФ при определении доходов из них

исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав). В Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 июня 2006 г. N 3946/06 разъяснено, что из смысла положений гл. 25 НК РФ следует, что при исчислении прибыли НДС, уплаченный налогоплательщиком поставщику при приобретении товара, не должен учитываться и включаться в состав доходов и (или) расходов.

Представляют интерес данные, которые приводят Л. Остерло и Т. Джобс из практики Федерального конституционного суда ФРГ: налогообложение должно основываться на финансовой платежеспособности налогоплательщика и соответствовать требованию справедливости в области прямых налогов <788>. Исходя из данной позиции учет финансовой платежеспособности юридических налогоплательщиков при установлении косвенных налогов не является настолько принципиальным, как при установлении прямых налогов. Еще более радикально высказывается С.В. Запольский: налоговое право сформировалось "под сенью" прямого налогообложения; прямые налоги формировали не только философию, но даже и психологические установки общества и налогоплательщиков. Как законодательство, так и правовая доктрина воспринимают налог как прямой налог <789>.

<788> Остерло Л., Джобс Т. Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2003 г. М., 2004. С. 95.

<789> Запольский С.В. Теория финансового права: научные очерки М., 2010. С. 309.

Кроме классификации налогов на прямые (подходно-поимущественные) и на косвенные, потенциально возможно выделить в качестве самостоятельной категории те налоги, которые можно охарактеризовать как **уплачиваемые работодателями в связи с оплатой труда** наемным работникам (упрощенно - "зарплатные"). В настоящее время таких налогов в НК РФ не установлено, но до 1 января 2010 г. в качестве такого налога мог быть охарактеризован ЕСН (в части, относящейся к работодателям), исчислявшийся исходя из размера заработной платы работников. Если выделять прямые и косвенные налоги по совпадению юридического и фактического налогоплательщика, то ЕСН относился к категории прямых налогов, но не являлся ни подходным, ни поимущественным. Можно отметить, что КС РФ в Постановлении от 24 февраля 1998 г. N 7-П разъяснил: страховые взносы работодателей в Пенсионный фонд РФ (впоследствии некоторое время взимавшиеся в составе ЕСН) - это обязательная составная часть расходов по найму рабочей силы. Кроме того, в п. 1 ст. 38 НК РФ расход прямо назван в качестве одного из вариантов объекта налогообложения, что и имело место в ЕСН с работодателями. Соответственно, для таких налогов способность налогоплательщика к их уплате всегда презюмируется (имеешь возможность выплачивать заработную плату работникам - значит имеешь возможность резервировать дополнительные деньги и уплачивать налоги государству).

Как уже отмечалось, в настоящее время "зарплатные" налоги не исчезли - по воле законодателя они теперь обозначаются как страховые взносы в ГВБФ и уплачиваются на основании отдельных законов, в т.ч. Федерального закона от 4 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах...".

Основы современного правового регулирования "зарплатных" налогов (страховых взносов), как представляется, имеют "корни" по меньшей мере еще в советском законодательстве. В ст. 100 Основ законодательства Союза ССР и союзных республик о труде (утв. Законом СССР от 15 июля 1970 г. N 2-VIII) было предусмотрено, что все рабочие и служащие подлежат обязательному государственному социальному страхованию. Государственное социальное страхование рабочих и служащих осуществляется за счет государства. Взносы на социальное страхование уплачиваются предприятиями, учреждениями, организациями без каких-либо вычетов из заработной платы рабочих и служащих. Неуплата предприятием, учреждением, организацией страховых взносов не лишает рабочих и служащих права на обеспечение по государственному социальному страхованию.

В качестве еще одной особой категории можно выделить **ресурсные налоги**, т.е. уплачиваемые в связи с использованием (обычно - добычей) природных ресурсов, находящихся в публичной собственности. К таким налогам в НК РФ в настоящее время относятся НДС и водный налог. Данные налоги также затруднительно классифицировать по подходно-поимущественному критерию. Следует отметить, что в п. 9 ст. 88 НК РФ выделены налоги, связанные с использованием природных ресурсов.

Некоторые современные ресурсные налоги имеют определенное сходство с косвенными: лица, добывающие природные ресурсы и обязанные в связи с этим уплачивать ресурсные налоги, по всей видимости, будут стремиться переложить налог на покупателя своей продукции. Можно утверждать, что цена бензина, произведенного из нефти, включает не только НДС и акциз (поскольку бензин - подакцизный товар), но и частично - тот НДС, который изначально был учтен в цене нефти лицом, добывшим ее. Но очевидное отличие НДС от "классических" косвенных налогов состоит в том, что в НДС и в акцизе у юридического налогоплательщика потенциально может возникнуть право на возмещение, а в НДС (как, впрочем, и в любом ресурсном налоге) - нет.

Особенности ресурсных налогов также состоят в их определенной личной возмездности, заключающейся во взаимосвязи объема потребленных природных ресурсов и размера налога. Данное обстоятельство описано Д.В. Винницким: эти налоги имеют сходство со сборами; природопользование в принципе может быть урегулировано в рамках двух различных правовых режимов: налогового и договорного <790>. Соответственно, четкого разграничения в настоящее время в этой сфере не имеется, природоресурсные платежи могут быть представлены и в виде сборов (сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов - гл. 25.1 НК РФ), и в виде налогов (водный налог - гл. 25.2 НК РФ), и в виде договорных платежей (договор водопользования - гл. 3 ВК РФ).

<790> Винницкий Д.В. Налоговое право: Учебник для бакалавров. М., 2013. С. 36.

Сходную классификацию налогов предлагает и М.Ю. Березин: налоги на реализацию; налоги на доходы (прибыль); налоги на расходы; налоги на имущество; налоги в сфере добычи и использования природных ресурсов <791>.

<791> Березин М.Ю. Развитие системы налогообложения имущества. М., 2011. С. 413.

3. По видам налогоплательщиков - с организаций; с физических лиц (с индивидуальных предпринимателей, с физических лиц без такого статуса). Некоторые налоги уплачиваются только организациями (налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес). Определенные налоги - как организациями, так и физическими лицами, вне зависимости от наличия у них статуса индивидуального предпринимателя (транспортный налог, земельный налог). Ряд налогов уплачивается организациями и индивидуальными предпринимателями (ЕНВД, НДС, акциз). Патентная система налогообложения применяется исключительно индивидуальными предпринимателями. И, наконец, существуют налоги, которые уплачиваются физическими лицами, вне зависимости от наличия у них статуса индивидуального предпринимателя (НДФЛ, налог на имущество физических лиц).

Данная классификация позволяет определить, что поимущественные налоги (на имущество физических лиц, земельный, транспортный) обычно уплачиваются индивидуальными предпринимателями и физическими лицами без такого статуса по единым правилам.

Справедлива позиция М.Ю. Березина: при налогообложении определенного объекта независимо от его нахождения в собственности физического или юридического лица в преобладающем числе случаев избирается одна и та же характеристика этого объекта для формирования налоговой базы. Примерами тому могут служить взимаемые в настоящее время в России универсальные налоги - транспортный налог и земельный налог. Независимо от того, кому принадлежит облагаемое транспортное средство или земельный участок, при их налогообложении используется единая система характеристик, необходимых для исчисления налоговой базы <792>. С этой точки зрения, например, НДС также исчисляется и уплачивается организациями и индивидуальными предпринимателями без каких-либо особенностей.

<792> Березин М.Ю. Развитие системы налогообложения имущества. М., 2011. С. 395.

4. По способам исчисления и уплаты налогов. Презюмируемым является подход, изложенный в п. 1 ст. 52 НК РФ: налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот, если иное не предусмотрено НК РФ.

Соответственно, первоначально можно выделить налоги, которые **самостоятельно исчисляются, декларируются и уплачиваются налогоплательщиками**. К данной категории налогов относятся практически все "предпринимательские" налоги: НДС, акциз, НДФЛ (в предпринимательской части), налог на прибыль организаций, НДСПИ и др. Именно по этим налогам в основном производятся камеральные и выездные налоговые проверки, а налогоплательщики обязываются законом создавать и хранить документы о своей хозяйственной деятельности.

Кроме того, имеют место налоги, которые **исчисляются налоговым органом** (с заблаговременным, до наступления срока уплаты налога, информированием налогоплательщика о результатах исчисления - п. 2 ст. 52 НК РФ), **но самостоятельно уплачиваются налогоплательщиком**. Поскольку у налогового органа в данном случае есть вся нужная информация, необходимость в декларировании налога отсутствует и обязанность по представлению декларации, как правило, не устанавливается. К налогам данного типа можно отнести все поимущественные налоги, подлежащие уплате физическими лицами (транспортный и земельный налоги, налог на имущество физических лиц). Налоги указанной категории

определенно могут иметь место только тогда, когда налоговый орган получает исчерпывающую информацию для расчета налога (например - от органов ГИБДД об автомобилях и их значимых для транспортного налога характеристиках).

В качестве последней группы налогов данной классификации можно отметить налоги, когда на **налогового агента** возлагаются обязанности **по исчислению, удержанию из выплат налогоплательщику и перечислению** в бюджет (п. 2 ст. 52, ст. 24 НК РФ). Соответственно налогоплательщик в процедурах по исчислению и уплате такого налога, как правило, не участвует. Фактически данные обязанности выполняет за налогоплательщика налоговый агент. Декларирование налога на налогоплательщика здесь тоже не возлагается, но сходная обязанность по представлению расчетов (п. 1 ст. 80 НК РФ) в налоговый орган обычно есть у налогового агента. Очевидно, что налоги такого типа могут иметь место только тогда, когда налоговый агент осуществляет какие-либо облагаемые выплаты налогоплательщику. Для государства налоги такого типа предпочтительны, поскольку оно, в частности, может иметь дело не с большим количеством "мелких" получателей выплат, а с одним налоговым агентом.

В качестве **прочих** способов классификации налогов можно отметить следующие.

1. По способности налогоплательщика к уплате налога: с действительной способностью; с презюмируемой способностью. Термин "способность налогоплательщика к уплате налога" упомянут в п. 1 ст. 3 НК РФ.

В качестве примеров налогов с презюмируемой способностью к их уплате можно привести: все подушные и поимущественные налоги, а в некоторых случаях и налоги с результатов деятельности - ЕНВД (гл. 26.3 НК РФ), патентная система налогообложения (гл. 26.5 НК РФ), налог на игорный бизнес (гл. 29 НК РФ), торговый сбор (гл. 33 НК РФ), НДФЛ с материальной выгоды (ст. 212 НК РФ), НДС "по отгрузке" (подп. 1 п. 1 ст. 167 НК РФ), налог на прибыль с будущих доходов по договорам займа (п. 6 ст. 271 НК РФ), ЕСН с работодателей (до 1 января 2010 г., в настоящее время - "зарплатные" страховые взносы в ГВБФ) и др. В некоторой степени налогом с презюмируемой способностью к его уплате также является НДФЛ, подлежащий перечислению работодателем (при его рассмотрении в качестве налога, подлежащего уплате именно работодателем, за счет его средств).

В прочих налогах (с реальных результатов деятельности) способность налогоплательщика к их уплате, как правило, является действительной, то есть, по существу, облагаются те денежные средства, которые действительно заработал (получил) налогоплательщик. Например, налог на прибыль (НДФЛ) можно рассмотреть как определенный процент от облагаемой прибыли (дохода). При этом прибыль (доход), как правило, реально имеется у налогоплательщика в виде конкретной суммы полученных им в результате своей деятельности денежных средств. Сходная ситуация имеет место в НДС при налогообложении авансов, полученных налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) - подп. 2 п. 1 ст. 167 НК РФ. Для данной ситуации справедлива позиция, изложенная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 декабря 2010 г. N 10447/10: налог на добавленную стоимость уплачивается продавцами за счет получаемых от покупателей денежных средств.

В плане рассмотрения налогов с презюмируемых результатов деятельности нельзя не отметить Постановление КС РФ от 28 октября 1999 г. N 14-П, в котором разъяснено следующее: действующий порядок, предусматривающий включение в налогооблагаемую базу при начислении налога на прибыль банка неполученных сумм штрафов, пеней и других санкций может повлечь нарушение его имущественных прав и интересов как собственника, поскольку налог фактически взимается не с прибыли, а за счет имущества, налоги с которого уже уплачены. Приблизительно тот же подход имеет место и в Определении КС РФ от 7 февраля 2002 г. N 29-О: объектом налогообложения по налогу на прибыль предприятий и организаций являются только полученные прибыль, доходы от реализации продукции, а имущественные права (права требования), т.е. неполученные доходы в виде присужденных и признанных должником санкций за нарушение условий договора, объектами налогообложения не признаются.

С другой стороны, КС РФ в Определении от 12 мая 2005 г. N 167-О пояснил, что факт неполучения налогоплательщиком оплаты от реализации товаров (работ, услуг) не исключает возможность взимания НДС, который, как и другие налоги, в принципе должен уплачиваться за счет собственных средств налогоплательщика (п. 1 ст. 8 НК РФ). Кроме того, в развитие данной позиции, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 сентября 2009 г. N 5451/09 прямо указано, что продавец обязан уплатить НДС из собственных средств, не дожидаясь получения оплаты от покупателя.

Следовательно, можно сделать вывод: высшие судебные органы не исключают возможности установления и взимания налогов с презюмируемых результатов деятельности. Определенно то, что презюмирование налогооблагаемых результатов деятельности должно быть обоснованным (хотя соответствующее обоснование в отечественной правовой системе практически невозможно обнаружить ни в самом законе о налоге, ни в документах, опосредующих законодательный процесс).

Еще один пример явного презюмирования облагаемых результатов деятельности выражен в п. 3 ст.

250 НК РФ: в качестве учитываемого при налогообложении прибыли рассматривается доход в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба. Но очевидно, что одно только признание должником некоторых обязательств или даже наличие решения суда о взыскании с должника денежных средств еще не означает, что налогоплательщик реально получит их. Тем не менее со стороны налоговых органов имели место и более жесткие подходы: в решении ВАС РФ от 14 августа 2003 г. N 8551/03 не нашла поддержки позиция ФНС России о том, что согласование сторонами в договоре условий о неустойке или о размере возмещаемых убытков (ущербе) само по себе достаточно для признания кредитором причитающихся сумм в качестве внереализационного дохода при отсутствии возражений должника.

2. По систематичности взимания - периодические (систематические, регулярные) и разовые налоги. Как уже указывалось, в некоторых налогах, объектом которых являются юридические факты - действия, не образующие, по мнению законодателя, систему, налоговый период не устанавливается, а срок уплаты отсчитывается либо от самого факта, либо от даты получения от налогового органа уведомления (может предполагаться и авансовая уплата). В Российской Федерации к таким налогам некоторые исследователи относят таможенную пошлину, "таможенные" НДС и акциз <793>; до 1 января 2006 года к ним относился налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения; до 1 января 2003 г. - налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте; до 1 января 2001 г. - налог на приобретение транспортных средств. Для всех современных налогов в НК РФ установлен налоговый период; с точки зрения ст. 17 НК РФ налоговый период является обязательным элементом для любого налога. Соответственно, в настоящее время разовых налогов формально не установлено.

<793> Налоговое право: Учебник / Под ред. Е.Ю. Грачевой, О.В. Болтиновой. М., 2012. С. 300.

В качестве разового налога в определенной степени можно квалифицировать налог на пользователей автомобильных дорог (формально отмененный с 1 января 2003 года). Если определенная организация отгрузила товар до 1 января 2003 года, а оплату получила только сейчас (например, по результатам длительного судебного разбирательства и исполнительного производства), то она будет обязана уплатить данный налог. Соответствующая обязанность установлена в ст. 4 Федерального закона от 24 июля 2002 г. N 110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации". В связи с этим КС РФ в Определении от 8 июня 2004 г. N 229-О разъяснил, что указанные налогоплательщики должны уплачивать налог по мере получения оплаты за отгруженные товары, выполненные работы либо оказанные услуги. Следовательно, налоговый период у такого налога отсутствует, а срок уплаты соответствует дате получения оплаты за товары.

Указанная классификация позволяет утверждать, что с целью соблюдения принципа справедливости и требования правовой определенности для периодических налогов окончательный срок уплаты желательно устанавливать по завершении налогового периода, а для разовых - не ранее появления объекта налогообложения (совершения облагаемого действия). К сожалению, такой подход имеет место не всегда. Так, в п. 6 ст. 4 Закона Нижегородской области от 24 ноября 1998 г. N 19-З "О едином налоге на вмененный доход" (утратил силу) было предусмотрено, что уплата ЕНВД налогоплательщиками производится ежемесячно путем авансового платежа в размере 100% месячной суммы единого налога в срок не позднее 20 числа текущего месяца за будущий месяц.

Возвращаясь к особенностям уплаты налогов с использованием института налоговых агентов, напомним правовую позицию, изложенную в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 ноября 2010 г. N 10411/10: обязанность налогового агента по удержанию НДФЛ возникает непосредственно при выплате дохода. Кроме того, как было обосновано, налоговый агент в действительности уплачивает налог за счет собственных денежных средств, а вовсе не за счет гипотетических средств налогоплательщика. С этой точки зрения обязанности налогового агента по перечислению (уплате) НДФЛ имеют существенное сходство с обязанностями по уплате разового налога, объектом которого является выплата налогоплательщику (расход), а общий срок уплаты установлен не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода (п. 6 ст. 226 НК РФ).

3. По виду имущества, передаваемого публичному субъекту, - натуральные и денежные. Натуральные налоги были весьма актуальны в прежние времена, но сейчас практически не встречаются (хотя доходы публично-правового образования в натуральной форме могут быть и сейчас - конфискации, реквизиции, вымороченное имущество...). В качестве своеобразного исключения можно привести систему налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции - гл. 26.4 НК РФ. В силу п. 1 ст. 8 Федерального закона от 30 декабря 1995 г. N 225-ФЗ "О соглашениях о разделе продукции" соглашение

должно предусматривать в т.ч. условия и порядок раздела между государством и инвестором прибыльной продукции, под которой понимается произведенная при выполнении соглашения продукция за вычетом части этой продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции за отчетный (налоговый) период.

В 1921 году в связи с нестабильностью послереволюционной финансовой системы в нашей стране было установлено значительное число натуральных налогов. Так, в соответствии с Декретом СНК РСФСР от 21 апреля 1921 г. "О натуральном налоге на молочные продукты", данный налог взимался в фунтах топленого масла с каждой коровы. Декретом СНК РСФСР от 21 апреля 1921 г. "О натуральном налоге на хлеб, картофель и масличные семена" введен соответствующий налог, исчисляемый в фунтах зерновых хлебов, картофеля и масличных семян, исходя из площади пашни в десятинах. Как следует из Декрета СНК РСФСР от 21 апреля 1921 г. "О натуральном налоге на яйца", данный налог взимался в т.ч. в штуках яиц с каждой курицы и с каждой десятины пашни. Декретом СНК РСФСР от 10 мая 1921 г. "О натуральном налоге на шерсть" был введен соответствующий налог, исчисляемый в фунтах шерсти с каждой овцы и верблюда.

Впоследствии молодое Российское государство стало переходить от натуральных налогов к денежным. Постановлением СНК СССР от 3 августа 1923 г. "О размерах натуральной и денежной частей единого с.-х. налога" по 9 губерниям определена часть единого сельхозналога, разрешенная плательщикам к сдаче натурой, как 50%. В.М. Пушкарева приводит сведения о том, что в 1923 году в СССР единый сельхозналог предполагал для любого крестьянина возможность выбора: вносить его в натуральной либо, по особому эквиваленту, в денежной форме. В 1922 г. натуральные платежи составляли 55% бюджета, в 1922/23 г. - 10,5%, в 1923/24 г. - 2,9% <794>.

<794> Пушкарева В.М. Налоговая система Союза ССР (1921 - 1930). М., 2011. С. 41, 107.

Интересно то, что в ст. 80 УК РСФСР 1922 г. была криминализована организованная сдача предметов явно недоброкачественных (в уплату натуральных налогов). Если денежные средства в принципе не могут быть недоброкачественными (их может быть достаточно или недостаточно), то в отношении исполнения натуральных налогов ситуация иная - качество предметов, передаваемых субъекту публичной власти, играет существенную роль.

Определенный интерес также представляет, например, то, что в Постановлении СНК СССР, ЦК ВКП(б) от 19 января 1933 г. "Об обязательной поставке зерна государству колхозами и единоличными хозяйствами" была отменена существующая договорная (контракционная) система заготовок зерновых культур и установлены для колхозов и единоличных хозяйств имеющие силу налога твердые обязательства по сдаче зерна государству по установленным государственным ценам. Соответственно были предусмотрены нормы сдачи государству зерна из урожая 1933 года из расчета на каждый гектар установленного плана посева яровых и на каждый гектар фактического посева озимых зерновых культур (в центнерах).

Иными словами, из данного документа фактически следовало то, что обязательная сдача продукции государству по фиксированным ценам (скорее всего, нерыночным и заниженным) в "безвозмездной" части аналогична налогу (в рассматриваемой классификации - натуральному). Подобный подход является далеко не новым. Государство может ввести правила об обязательной продаже ему товаров по заниженным ценам и (или) об обязательном приобретении их у него по завышенным (либо монополизировать продажу таких товаров). Число различных вариантов получения доходов государством в принципе велико, еще более существенно число их комбинаций.

В частности, У. Мак-Нил приводит сведения о старой, укоренившейся модели налогообложения: еще в Китае - в эпоху династии Хань (202 г. до н.э. - 220 г. н.э.) железо (как и соль) было товаром, удостоившимся пристального внимания правительства. Монополизировав оборот этих товаров и продавая их по искусственно завышенным ценам, государство обеспечивало дополнительный приток доходов <795>. В средневековой Англии практиковалась королевская prerogative поставки и первой купли (**purveyance and preemption**), состоявшая в праве короля по назначенной им цене закупать все нужные для двора припасы, без согласия их владельцев и прежде других покупателей <796>. Во Франции достаточно долго, до 1790 года, взимался налог на соль - габель (фр. **gabelle**), название которого происходит от латинского **gabulum** (налог). Налог на соль был репрессивным, поскольку на соль существовала государственная монополия. Вдвойне обременительным этот налог делало то, что французское правительство обязало каждого гражданина в возрасте старше восьми лет покупать еженедельно не меньше некоего фиксированного минимального объема соли по фиксированной цене. Взимание налога происходило следующим образом: начиная с 1342 года в каждой провинции были устроены централизованные соляные склады, принадлежавшие государству. Каждый производитель соли был обязан продавать всю произведенную соль исключительно соляным складам под угрозой

конфискации. Соляные склады покупали соль у производителей по фиксированной цене. Затем купленная соль перепродавалась розничным торговцам по более высокой цене. Разница между ценой, по которой государство покупало соль у производителей, и отпускной ценой соли для розничных торговцев и составляла налог (габель) <797>.

<795> Мак-Нил У. В погоне за мощью. Технология, вооруженная сила и общество в XI - XX веках / Пер. с англ. М., 2008. С. 50.

<796> Янжул И. Опыт исследования английских косвенных налогов. Акциз. М., 1874. С. 3.

<797> URL: [https://ru.wikipedia.org/wiki/Габель_\(налог\)](https://ru.wikipedia.org/wiki/Габель_(налог)).

Также в относительно недавней отечественной истории (с 1931 по 1936 годы) существенную роль сыграли магазины "Торгсин" (переводилось как "торговля с иностранцами"), в которых советские граждане могли обменять "валютные ценности" (золото, серебро, драгоценные камни, предметы старины, наличную валюту), на продукты питания или другие потребительские товары. Государство получало колоссальную выгоду, ведь в торгсиновских точках подавляющее большинство самых необходимых продуктов (крупы, масло, сахар) продавалось вдвое-втрое дороже, чем при поставках на экспорт. Торгсин принес государству 287 млн. золотых рублей (по другим данным - 270 млн.). Практически все "валютные ценности", сохраненные после Революции 1917 года, в годы Гражданской войны и накопленные при нэпе, были получены для осуществления планов индустриализации <798>.

<798> Жирнов Е. Большевицкие валюттехнологии // URL: <http://www.kommersant.ru/doc/700490>, URL: <https://ru.wikipedia.org/wiki/Торгсин>.

Некоторые, иногда весьма обременительные рудименты натурального налогообложения есть и в современной России. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 октября 2011 г. N 3844/11 рассматривалась ситуация, в которой коммерческая организация была вынуждена за свой счет более чем за 78 млн. руб. отремонтировать государственную дорогу, поскольку иного разумного способа организовать поставки своего товара у нее не было. В Определении ВС РФ от 12 марта 2015 г. по делу N 310-КГ14-4599 рассматривались муниципальные Правила благоустройства, обеспечения чистоты и порядка на территории города Брянска, которыми были установлены обязанности организаций по содержанию муниципальных территорий. Суд отметил, что возложение на собственников, владельцев, пользователей земельных участков обязанности по содержанию территории, прилегающей к их земельным участкам, может быть осуществлено либо на основании федерального закона, либо на основании договора. Федеральное законодательство такой обязанности не предусматривает. В данном случае указанная обязанность возложена решением органа местного самоуправления. При таких обстоятельствах, установив, что оспариваемые обществом положения Правил устанавливают для собственников, владельцев, пользователей земельных участков дополнительное бремя по содержанию имущества, не принадлежащего им, что согласно приведенным нормам права не относится к компетенции органов местного самоуправления, а может устанавливаться только федеральным законом или договором, суд первой инстанции правомерно признал, что данные положения не могут быть признаны соответствующими вышеуказанным нормам законодательства.

С.Г. Пепеляев в связи с этим справедливо полагает, что расходы бизнеса на проекты публичного значения, которые в обычной ситуации должны выполняться за счет средств государственных и муниципальных бюджетов, можно с уверенностью отнести к натуральному налогообложению <799>. Остается только уточнить, что данный вид натурального налогообложения нормативно практически не урегулирован и степень обременения в каждой конкретной ситуации определяется индивидуально. Можно напомнить, что с точки зрения К. Хойзера налоги были всегда, но их формы и обозначения различались между собой в такой степени, что часто трудно решить, идет ли речь о налоге, аренде, участии в доходе или же просто о дани, штрафе или вымогательстве <800>.

<799> Пепеляев С.Г. Чистое решение // Налоговед. 2015. N 5. С. 4.

<800> Хойзер К. Жертва и налог. От античности до современности // Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир. М., 1992. С. 43.

4. По закреплению в НК РФ - урегулированные в НК РФ и урегулированные в иных нормативных актах. На сегодняшний день вполне возможно ставить вопрос о разграничении публичных платежей, соответствующих нормативному (п. 1 ст. 8 НК РФ), а также судебному (Постановление КС РФ от 11 ноября 1997 г. N 16-П) определению налога, на урегулированные и на не урегулированные в НК РФ.

Так, страховые взносы в ГВБФ, предусмотренные Федеральным законом от 24 июля 2009 г. N

212-ФЗ "О страховых взносах...", по меньшей мере в части, относящейся к работодателям, полностью соответствуют нормативному определению налога, данному в ст. 8 НК РФ. Никакой возмездностью по отношению к их плательщику - работодателю они не обладают. То же самое можно сказать и в отношении взносов в Фонд социального страхования РФ, урегулированных в Федеральном законе от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний". Возможность их отнесения к налогам подтверждается в Определениях КС РФ от 10 июля 2003 г. N 291-О, от 22 января 2004 г. N 8-О: данные страховые взносы не были включены законодателем в состав ЕСН и уплачивались в соответствии с федеральными законами об этом виде социального страхования в Фонд социального страхования РФ, однако по своему юридическому содержанию и социально-правовой природе они идентичны тем страховым взносам, которые были заменены ЕСН, - они также взыскиваются на началах обязательности, безвозвратности и индивидуальной безвозмездности.

То, что "зарплатные" страховые взносы не имеют принципиальных отличий от налогов, подтверждается, например, в Бюджетном послании Президента РФ Федеральному Собранию от 29 июня 2010 г. "О бюджетной политике в 2011 - 2013 годах". В разделе IV данного акта предусмотрено, что следует поддержать компании, где интеллектуальный труд является основным. Существенная часть налоговой нагрузки в таких компаниях ложится на фонд оплаты труда. Поэтому для их поддержки следует снизить на период до 2015 года, а для отдельных категорий организаций - до 2020 года совокупную ставку страховых взносов до 14% в пределах страхуемого годового заработка.

Нельзя не заметить, что даже сам по себе термин "страхуемый годовой заработок" является весьма неоднозначным, поскольку заработок в действительности не страхуется, а облагается.

Сходство "зарплатных" страховых взносов с налогами подтверждено и в Постановлении КС РФ от 24 февраля 1998 г. N 7-П. Суд разъяснил, что страховые взносы работодателей в ПФР (впоследствии некоторое время взимавшиеся в составе налога - ЕСН) - это обязательная составная часть расходов по найму рабочей силы. В настоящее время исходя из п. 15 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25 обязательные взносы в ГВБФ, к числу которых относятся страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, являются обязательными платежами согласно ст. 2 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" (наряду с налогами). В соответствии с п. 5 ст. 134 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" при оплате труда работников должника, продолжающих трудовую деятельность в ходе конкурсного производства, а также принятых на работу в ходе конкурсного производства, конкурсный управляющий должен производить удержания, предусмотренные законодательством (алименты, подоходный налог, профсоюзные и страховые взносы и другие), и платежи, возложенные на работодателя в соответствии с федеральным законом.

В п. 1 ст. 2 Совместной конвенции Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам (заключена в г. Страсбурге 25 января 1988 г.) обязательные взносы на социальную защиту, уплачиваемые центральному правительству либо учреждениям социальной защиты, созданным в соответствии с публичным правом, как и налоги на доход, прибыль, прирост капитала, объединены под общим термином "налоги".

Тем не менее все изложенные особенности страховых взносов и их тождественность налогам не означают, что страховые взносы, не упомянутые в НК РФ, могут не уплачиваться. Еще в 1999 году в п. 1 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. N 41/9 фактически было разъяснено, что взимание страховых взносов в ГВБФ производится независимо от норм НК РФ.

При этом КС РФ в настоящее время, к сожалению, солидарен с законодателем и отграничивает "зарплатные" страховые взносы от налогов, временами порождая достаточно спорные правовые позиции. Так, в Постановлении КС РФ от 17 июня 2013 г. N 13-П разъяснено, что взносы на дополнительное социальное обеспечение членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, уплачиваемые в ПФР организациями, использующими труд указанной категории работников, не являясь налогами и не подпадая под данное НК РФ определение сборов, по своему юридическому содержанию и социально-правовой природе представляют собой обязательные целевые платежи публично-правового характера - они взыскиваются на началах обязательности, безвозвратности и индивидуальной безвозмездности.

Остается вопрос - почему обязательные целевые платежи публично-правового характера, взыскиваемые на началах обязательности, безвозвратности и индивидуальной безвозмездности, не являются налогами? Видимо, только по той причине, что они не указаны в НК РФ как налоги.

Кроме того, следует отметить, что существенное сходство положений Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах..." с нормами НК РФ иногда позволяет субсидиарно использовать правовые позиции судов, относящиеся к страховым взносам, применительно к налогам (как и наоборот). С этой точки зрения указанный Федеральный закон не стал для судов чем-то принципиально новым в силу наличия уже наработанной практики применения НК РФ. Интересно то, что в Постановлении

Президиума ВАС РФ от 2 октября 2012 г. N 7828/12 в рамках разрешения конкретного спора, касающегося страховых взносов, проведено сравнительно-правовое исследование норм Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах..." и норм утратившей силу гл. 24 НК РФ "Единый социальный налог".

Еще один пример - статьями 59, 60 Федерального закона от 7 июля 2003 г. N 126-ФЗ "О связи" урегулированы отчисления в резерв универсального обслуживания. Базой для их расчета являются доходы, полученные в течение квартала от оказания услуг связи абонентам и иным пользователям в сети связи общего пользования. Ставка установлена в размере 1,2%. Операторы сети связи общего пользования не позднее тридцати дней со дня окончания квартала, в котором получены доходы, обязаны осуществлять обязательные отчисления (неналоговые платежи) в резерв универсального обслуживания. Соответственно, несмотря на декларативные фразы в указанном Федеральном законе, данные платежи фактически представляют собой дополнительный налог на прибыль (доход) операторов сети связи общего пользования. Однако в Постановлении КС РФ от 28 февраля 2006 г. N 2-П у отчислений в резерв универсального обслуживания был выявлен возмездный и компенсационный характер исходя из того, что сам резерв универсального обслуживания расходуется исключительно в целях обеспечения возмещения операторам универсального обслуживания убытков, причиняемых оказанием универсальных услуг связи. На этом основании был сделан вывод, что указанные платежи обладают существенными признаками, характерными не для налогов, а для фискальных сборов. Впрочем, эта позиция позволила КС РФ обосновать и то, что существовавшее в тот момент правовое регулирование этих платежей (частично - актами органов исполнительной власти) соответствует Конституции РФ.

Следует учесть, что ранее Определениями КС РФ от 9 апреля 2002 г. N 82-О и от 13 ноября 2001 г. N 239-О в качестве налоговых платежей были расценены обязательные отчисления в размере 0,5% от общей сметной стоимости работ по строительству, капитальному ремонту, реконструкции объектов, расширению, техническому переоснащению предприятий, зданий, сооружений и других объектов, урегулированные до 1 января 2005 г. в ст. 10 Федерального закона от 21 декабря 1994 г. N 69-ФЗ "О пожарной безопасности" и предназначенные для выполнения возложенных на пожарную охрану задач.

Представляет интерес то, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 февраля 2009 г. N 11295/08 рассматривались регулярные платежи за пользование недрами, взимающиеся на основании Закона РФ от 21 февраля 1992 г. N 2395-1 "О недрах". Суд указал, что виды налогов и сборов, взимаемых на территории Российской Федерации, устанавливаются НК РФ. Из положений гл. 2 НК РФ, определяющей систему налогов и сборов в Российской Федерации, не следует, что платежи за пользование недрами относятся к налоговым платежам. Соответственно, ВАС РФ обозначил в качестве налоговых платежей только те налоги и сборы, которые урегулированы в НК РФ. Приблизительно тот же подход был ранее применен в Постановлении Верховного Совета РФ от 27 декабря 1991 г. N 2119-1 "О порядке введения в действие Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" - под налоговыми платежами подразумевались только те, которые были прямо перечислены в указанном Законе РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации". Прочие платежи были поименованы как неналоговые. Следует отметить, что в Постановлении КС РФ от 11 ноября 1997 г. N 16-П термин "налоговый платеж" применен в узком значении - как налога, но не как сбора.

Однако непосредственно в НК РФ (в п. п. 7, 8 ст. 346.35) в качестве налогов (сборов), уплачиваемых в рамках различных видов СРП, указаны платежи за пользование природными ресурсами, плата за негативное воздействие на окружающую среду и таможенные сборы. Особый интерес представляет п. 11 ст. 346.35 НК РФ: при изменении в течение срока действия соглашения наименований каких-либо из указанных в НК РФ налогов и сборов без изменения при этом элементов налогообложения такие налоги и сборы исчисляются и уплачиваются при выполнении соглашения с новым наименованием. Иными словами, законодатель фактически "признался", что платежи за пользование природными ресурсами и плата за негативное воздействие на окружающую среду - такие же налоги (сборы), как и те, которые урегулированы непосредственно в НК РФ.

Кроме того, законодатель без видимых причин периодически меняет свое мнение относительно правовой природы некоторых публичных платежей. Как уже отмечалось, с 1 января 2001 года большинство страховых взносов в ГВБФ были консолидированы в составе ЕСН (гл. 24 НК РФ). Однако с 1 января 2010 г. данный налог отменен, а страховые взносы с некоторыми изменениями регулируются Федеральным законом от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах...". Сейчас же в Бюджетном послании Президента РФ Федеральному Собранию от 13 июня 2013 г. "О бюджетной политике в 2014 - 2016 годах" содержится просьба к Правительству РФ определиться с целесообразностью передачи полномочий по администрированию социальных взносов (с сохранением их персонализированного учета) Федеральной налоговой службе.

Д. Брюммерхофф отмечает, что взносы на социальное страхование имеют характер налогов, так как нарушена связь между услугой и встречной услугой (на основе определенной вероятности наступления

страхового случая) - в особенности из-за метода переложения бремени, из-за государственных доплат и из-за принятия нестраховых рисков <801>. В этом плане следует учесть, что в силу ст. 41 Конституции РФ медицинская помощь в государственных и муниципальных учреждениях здравоохранения оказывается гражданам бесплатно, в том числе за счет страховых взносов. Однако само по себе упоминание страховых взносов в этом контексте не означает, что они не являются налогами. Во всяком случае, обязанность по уплате налогов в Конституции РФ прямо предусмотрена (ст. 57), а обязанность по безвозмездной уплате страховых взносов - нет.

<801> Брюммерхофф Д. Теория государственных финансов. Владикавказ, 2001. С. 186.

Особый интерес представляют платежи, взимаемые на основании ст. 1245 ГК РФ и Постановления Правительства РФ от 14 октября 2010 г. N 829 "О вознаграждении за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях". Поскольку они уплачиваются производителями и импортерами определенных товаров (в размере 1% от цены реализации, установленной изготовителем, или от таможенной стоимости), они весьма напоминают акциз. С тем, что данный платеж фактически является налогом (еще и отданным "на откуп" Российскому союзу правообладателей), солидарен С.Г. Пепеляев <802>. Однако в Определении КС РФ от 28 мая 2013 г. N 945-О конституционность данных законоположений не была поставлена под сомнение.

<802> Пепеляев С.Г. Частный налог // Налоговед. 2010. N 12. С. 4.

С 1 августа 2012 г. в Федеральном законе от 24 июня 1998 г. N 89-ФЗ "Об отходах производства и потребления" предусмотрен утилизационный сбор с транспортных средств. В основном он взимается с лиц, которые осуществляют ввоз транспортных средств в Российскую Федерацию или осуществляют производство, изготовление транспортных средств на территории Российской Федерации. В силу п. 4 ст. 24.1 указанного Федерального закона порядок взимания утилизационного сбора (в том числе порядок его исчисления, уплаты, взыскания, возврата и зачета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм этого сбора), а также размеры утилизационного сбора и порядок осуществления контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты утилизационного сбора в бюджет Российской Федерации устанавливаются Правительством РФ.

В настоящее время уплата утилизационного сбора регламентируется Постановлением Правительства РФ от 26 декабря 2013 г. N 1291. Соответственно в России был введен очередной налог, аналогичный акцизу, с "маскирующим" названием, регулирование которого практически полностью (за исключением объекта и плательщиков) передано в ведение органа исполнительной власти. При этом в решении ВС РФ от 5 декабря 2012 г. N АКПИ12-1278, в Определении ВС РФ от 28 февраля 2013 г. N АПЛ13-15 разъяснено, что поскольку утилизационный сбор не является налоговым платежом, то на него не распространяется требование ст. 57 Конституции РФ об установлении налоговых платежей только законами, предполагающее закрепление в них помимо наименования самого налогового платежа также существенных его элементов.

"Успех" утилизационного сбора предопределил дальнейшее насыщение Федерального закона "Об отходах производства и потребления" фискальными нормами. С 1 января 2015 г. действует ст. 24.5 указанного Федерального закона, в которой регламентирован экологический сбор. Сейчас данный платеж в полном объеме еще не урегулирован и не может истребоваться у потенциальных плательщиков, поскольку основной объем его существенных элементов "традиционно" должно установить Правительство РФ (п. 8), которое пока этого не сделало. Тем не менее уже принятых норм достаточно, чтобы специалисты оценивали экологический сбор как новый налог <803>.

<803> Зарипов В.М., Захарова Ю.С. Правовые изъяны экологического сбора // Налоговед. 2015. N 4. С. 14.

Складывается впечатление, что и законодатель, и высшие судебные органы, исходя из политических соображений, легко преодолевают ст. 57 Конституции РФ, предусматривающую только два вида публичных платежей - налоги и сборы, просто вводя новые понятия ("налоговый платеж", "неналоговый платеж", "обязательные целевые платежи публично-правового характера" и т.д.). Поскольку еще далеко не все возможности русского языка использованы, а массового сопротивления неконституционным нововведениям не наблюдается, "творчество" органов власти, очевидно, продолжится: следует ожидать многочисленных "соплатежей", "взносов", "плат" и т.д. без внесения каких-либо изменений в НК РФ.

В связи с этим следует отметить, что в настоящее время в России идет активная разработка теории

парафискалитетов. А.Н. Козырин, рассматривая налоговое право зарубежных стран, еще в 1993 году пришел к выводу, что с расширением социальных функций государства связано появление в налоговом законодательстве понятия "парафискалитета". Под парафискалитетом обычно понимают обязательные сборы, устанавливаемые в экономических или социальных интересах в пользу юридических лиц публичного или частного права, не являющихся центральными органами государственной власти и публичной администрации <804>. М.В. Карасева предлагает определять парафискальный сбор как публичный платеж, который поступает в негосударственный денежный фонд или денежный фонд государственного органа на основе закона или иного нормативного правового акта и используется через этот фонд для реализации публичных задач. К числу парафискалитетов данный ученый предлагает относить, например, страховые взносы банков, уплачиваемые в соответствии с Федеральным законом от 28 ноября 2003 г. N 177-ФЗ "О страховании вкладов физических лиц в банках" в фонд Агентства по страхованию вкладов; отчисления предприятий и организаций, эксплуатирующих особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, взимаемые на основании Федерального закона от 1 декабря 2007 г. N 317-ФЗ "О Государственной корпорации по атомной энергии "Росатом" <805>. Позицию об отнесении страховых взносов банков в фонд обязательного страхования вкладов к парафискальным платежам поддерживают, например, Г.А. Тосунян и А.Ю. Викулин <806>. Высказывается позиция, в соответствии с которой необходимость существования парафискальных сборов на современном этапе экономического развития не вызывает сомнений, так как в условиях растущего финансового оборота необходимы целевые публичные доходы, которыми не могут быть налоги. Налоги поступают в бюджетную систему и не могут быть целевыми <807>.

<804> Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. С. 35.

<805> Карасева (Сенцова) М.В. Парафискальные сборы: идентификационные признаки // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2010 г. С. 172 - 175.

<806> Тосунян Г.А., Викулин А.Ю. Комментарий к Федеральному закону "О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации" (постатейный). М., 2004; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс".

<807> Карасева (Сенцова) М.В. Актуальные проблемы системы публичных платежей // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2012 г. С. 61.

В особом мнении к Постановлению КС РФ от 22 ноября 2001 г. N 15-П судья А.Л. Кононов квалифицировал оплату работ по обязательной сертификации продукции как парафискалитет. Большинство специалистов солидарны во мнении о том, что признаки данного платежа, в некоторой степени отличающие его от налога (сбора), - парафискалитет поступает не в бюджет (внебюджетный фонд), а конкретному органу власти (организации, выполняющей публичные функции); в России все парафискалитеты урегулированы вне НК РФ, в том числе актами органов исполнительной власти.

Но, как представляется, для плательщика эти признаки никакого значения не имеют, за исключением только того, что в нарушение ст. 55 Конституции РФ его имущество обременяется не на основании федерального закона, а на основании актов органов исполнительной власти. По мнению В.М. Зарипова, парафискальный платеж по своей правовой природе - это особый вид налога или сбора. Экономическое основание его установления - необходимость финансирования конкретных публичных функций <808>. Сходной позиции придерживается и Л.В. Ромащенко: зачисление платежа в бюджет государства (или иного публично-правового образования) при таком подходе не должно рассматриваться в качестве конститутивного признака налога или сбора, так как вторично в отношении цели платежа - цели финансирования деятельности государства, независимо от того, выполняется эта деятельность непосредственно государственными органами или опосредованно по поручению государства организациями, в пользу которых зачисляется платеж. Как следствие, парафискальные платежи в рамках данного подхода не могут быть признаны особым видом обязательных платежей, а по своей правовой природе должны признаваться налогами либо сборами (пошлинами), зачисляемыми не в централизованные публичные фонды. О парафискальных платежах возможно говорить как о разновидности налогов и сборов (парафискальные налоги, парафискальные пошлины) <809>. Данные позиции позволяют заключить, что разработка теории о парафискалитетах может быть охарактеризована как попытка с научной точки зрения обосновать возможность существования налогов и сборов, которые государство "стесняется" называть своими именами и принципиально не хочет устанавливать по надлежащей процедуре.

<808> Зарипов В.М. Паранормальные явления в налоговом праве // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2010 г. С. 181.

<809> Ромащенко Л.В. Правовая природа парафискальных платежей: Дис. ... канд. юрид. наук. М.,

Следует отметить, что в отношении правовой природы **таможенных пошлин** в современной литературе можно встретить ряд несовпадающих точек зрения. Анализ различных правовых позиций приведен, например, в работе О.Ю. Бакаевой <810>. Обычно превалируют две точки зрения: таможенные пошлины рассматриваются либо как разновидность косвенного налога, либо как платеж, не являющийся налогом. Сторонники второй точки зрения, как правило, в обоснование своей позиции приводят следующие доводы: таможенные пошлины характеризуются не столько фискальной, сколько регулирующей функцией, поскольку призваны в первую очередь обеспечить экономическую безопасность страны; у таможенных пошлин отсутствует такой элемент, как налоговый период; у таможенных пошлин отсутствует признак индивидуальности, так как в соответствии со ст. 79 ТК ТС плательщиками таможенных пошлин, налогов являются декларант или иные лица, на которых в соответствии с ТК ТС, международными договорами государств - членов Таможенного союза и (или) законодательством государств - членов таможенного союза возложена обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов. Соответственно, декларант не является единственно возможным плательщиком.

<810> Бакаева О.Ю. Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование: Монография / Под ред. Н.И. Химичевой. М., 2005. С. 96 - 100.

Но, как было показано выше, превалирование регулирующей функции над фискальной само по себе не позволяет отрицать наличие признаков налога у некоторого платежа, так же как и отсутствие у такого платежа налогового периода. Кроме того, сам по себе ответ на вопрос, какая именно функция в большей степени проявляется в некотором публичном платеже - фискальная либо регулирующая, может являться достаточно непростым, в том числе по причине сложности оценки соотношения данных функций. Требование индивидуальности налога, предусмотренное в п. 1 ст. 8 НК РФ, как отмечалось выше, урегулировано и трактуется на практике излишне жестко. Возможно введение продуманного исключения из данного требования и установление в НК РФ нормы, в соответствии с которой некоторое лицо могло бы уплатить налог за налогоплательщика.

Следует также учесть, что в силу п. 1 ст. 70 ТК ТС к таможенным платежам относятся:

- 1) ввозная таможенная пошлина;
- 2) вывозная таможенная пошлина;
- 3) налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию

Таможенного союза;

- 4) акциз (акцизы), взимаемый (взимаемые) при ввозе товаров на таможенную территорию

Таможенного союза;

- 5) таможенные сборы.

Соответственно, декларант (иное обязанное лицо) могут быть обязаны уплатить не только таможенную пошлину, но и "таможенные" НДС и акциз, регулируемые НК РФ. При этом обосновать, что "таможенные" НДС и акциз имеют какую-либо особую правовую природу, затруднительно. На основании изложенного более обоснованной представляется точка зрения, в соответствии с которой таможенные пошлины являются налогами.

Нельзя не отметить, что таможенные пошлины косвенно приравнены к налогам, например, в п. 1 ст. 29 Федерального закона от 8 декабря 2003 г. N 164-ФЗ "Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности": в соответствии с законодательством о налогах и сборах не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов (за исключением ввозных таможенных пошлин) в зависимости от страны происхождения товаров. Следует также отметить, что таможенные пошлины и налоги объединены в единую группу в ст. 96.6 БК РФ: к нефтегазовым доходам федерального бюджета относятся доходы федерального бюджета от уплаты: НДС в виде углеводородного сырья (нефть, газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья, газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья); вывозных таможенных пошлин на нефть сырую; вывозных таможенных пошлин на газ природный; вывозных таможенных пошлин на товары, выработанные из нефти.

По мнению одного из ведущих специалистов К.С. Бельского, при внимательном взгляде на правовую природу таможенной пошлины обнаруживаются все основные признаки и черты налога: обязательность отдачи лицом части своего имущества в денежной форме государству; односторонний характер платежной обязанности; безвозмездность уплаты и безвозвратность платежа <811>. Кроме того, позицию относительно квалификации таможенной пошлины как налога высказывали еще русские финансисты (в том числе И.И. Янжул <812>, В.А. Лебедев <813>). Известный английский исследователь С.Н. Паркинсон писал, что налогообложение старо, как мир, и его начальная форма возникла, когда какой-нибудь местный

вождь перегораживал устье реки, место слияния двух рек или горный перевал и взимал плату за проход с купцов и путешественников. Налог подобного рода было всегда легче всего собирать. Он квалифицировался как добровольное пожертвование, таможенный сбор или вымогательство, в зависимости от точки зрения. При этом купцу не было смысла пытаться прорваться через заграждения, так как он всегда мог возместить свой убыток, прибавив к цене товара потерянную сумму и заставив таким образом раскошелиться своего будущего покупателя. То же самое вынуждены были делать и купцы-конкуренты <814>.

<811> Бельский К.С. Основы налогового права (цикл материалов по теории налогового права из пяти частей) // Гражданин и право. 2006. N 1, 4, 6, 8, 10; СПС "Гарант".

<812> Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. Золотые страницы финансового права России. М., 2002. Т. 3. С. 405.

<813> Лебедев В.А. Финансовое право. Золотые страницы финансового права России. Т. 2. М., 2000. С. 269.

<814> Паркинсон С. Закон и доход. М., 1992.

С другой стороны, есть и иные подходы. Так, В.Н. Моисеев, исходя из порядка уплаты таможенной пошлины, обуславливающего осуществление таможенными органами разрешительных действий, усматривает в таможенной пошлине возмездный характер и характеризует ее как сбор <815>. В.М. Зарипов высказывает сходную позицию: все таможенные платежи, включая таможенную пошлину, а также "импортные" НДС и акциз, не относятся к сборам, поскольку их уплата является одним из условий выпуска товаров, то есть совершения юридически значимых действий <816>. Некоторое подтверждение данной позиции можно видеть в Определении КС РФ от 8 февраля 2011 г. N 191-О-О. По мнению Суда, таможенные платежи (и, соответственно, таможенные пошлины в их числе) соответствуют правовым позициям КС РФ, высказанным в отношении сборов.

<815> Моисеев В.Н. Таможенная пошлина в системе обязательных платежей // Вестник ФАС Западно-Сибирского округа. 2005. N 5.

<816> Зарипов В.М. Сборы бывают разные // Налоговед. 2014. N 7. С. 23.

Пример другой позиции: по мнению Н.Н. Злобина, ни импортные, ни экспортные пошлины не относятся по своей юридической природе к налогам или к сборам, поскольку выполняют в первую очередь не фискальную, а специфическую функцию защиты российского рынка. Что же касается фискальной функции таможенных пошлин, то ей отводится второстепенная роль <817>. Данный подход представляется заслуживающим внимания, однако, например, за 2014 год консолидированный бюджет РФ и бюджеты ГВБФ составили 26,37 трлн. руб., в т.ч. поступления от таможенных пошлин - 4,64 трлн. руб., от страховых взносов в ГВБФ - 4,76 трлн. руб., от НДСЛ - 2,7 трлн. руб., от НДСП - 2,9 трлн. руб. <818>. Указанные сведения позволяют усомниться в доминировании регулирующей функции над фискальной в таможенных пошлинах.

<817> Злобин Н.Н. Понятия "налог", "сбор" и "пошлина". Позиция доктрины и подход законодателя // Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования. С. 84.

<818> URL: http://info.minfin.ru/kons_doh.php.

Исходя из первоначальной редакции ст. 13 НК РФ планировалось урегулировать таможенную пошлину в НК РФ как разновидность федерального налога (сбора). Однако с 1 января 2005 г. законодатель отказался от этого подхода, оставив в НК РФ нормы о "таможенных" НДС и акцизе. Кроме того, с 17 августа 1999 г. по 1 января 2004 г. действовала ст. 87.1 НК РФ "Налоговые проверки, проводимые таможенными органами", в соответствии с которой таможенные органы проводили камеральные и выездные проверки в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации. Некоторое время (до 1 января 2007 г.) действовала норма п. 1 ст. 53 НК РФ: в случаях, указанных в НК РФ, ставки федеральных налогов и размеры сборов могут устанавливаться Правительством РФ в порядке и пределах, которые определены НК РФ. До введения ТК ТС в силу п. 2 ст. 3 Закона РФ от 21 мая 1993 г. N 5003-1 "О таможенном тарифе" ставки ввозных таможенных пошлин определялись Правительством РФ. В соответствии с п. 2 Постановления Верховного Совета РФ от 21 мая 1993 г. N 5005-1 "О введении в действие Закона Российской Федерации "О таможенном тарифе" предельные ставки ввозных таможенных пошлин Российской Федерации, применяемые к товарам, происходящим из стран, в торговле с которыми Россией применяется режим наиболее благоприятствуемой нации, установлены в размере 100% от таможенной

стоимости товара. Соответственно в Определении КС РФ от 5 ноября 1999 г. N 193-О разъяснено, что конкретные ставки таможенных пошлин по тем или иным группам ввозимых товаров в Таможенном тарифе - своде таможенных ставок, утвержденном Постановлением Правительства РФ, - определены именно в пределах ставок, установленных законодателем, причем их размеры значительно ниже предельных. В Определении КС РФ от 15 декабря 2000 г. N 294-О, в свою очередь, указано, что полномочия Правительства РФ в сфере установления ставок ввозных и вывозных таможенных пошлин определяются федеральным законом. Применительно к различным видам таможенных пошлин закон может устанавливать как размеры ставок, так и критерии, условия, согласно которым они определяются, делегируя соответствующие полномочия Правительству РФ.

Нет ничего удивительного в том, что ставки таможенных пошлин в нашей стране, как и в иных государствах, регулировались актом исполнительного (а не законодательного) органа власти. П.М. Годме отмечает, что, исходя из старого принципа, который в свое время называли "законом висячего замка", правительство может путем повышения таможенных пошлин закрывать границы для отдельных товаров, защищая национальную экономику. Быстрота, которую требуют иногда такие меры, несовместима с законодательной процедурой <819>. Иногда органы исполнительной власти могут регулировать ставки и иных налогов - по сведениям, приводимым А.И. Худяковым, в Республике Казахстан ставки акциза утверждаются Правительством <820>.

<819> Годме П.М. Финансовое право. М., 1978. С. 364.

<820> Худяков А.И. Избранные труды по финансовому праву. СПб., 2010. С. 427.

Возможно, современный подход законодателя относительно места таможенной пошлины в системе обязательных платежей объясняется, в частности, вступлением России в ВТО. По сведениям, приводимым Е.В. Кудряшовой, перечень косвенных налогов для целей ВТО исключает один из "классических" косвенных налогов - таможенную пошлину, которая в рамках ВТО рассматривается исключительно как инструмент торговой политики <821>. И.А. Майбуров также относит таможенную пошлину к группе косвенных налогов <822>. Можно привести пример современного учебного пособия по налоговому праву, в котором предусмотрена глава, посвященная внешнеэкономическим налогам (в т.ч. таможенной пошлине, "таможенным" НДС, акцизам) <823>.

<821> Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. М., 2006. С. 65.

<822> Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. М., 2007. С. 222.

<823> Налоговое право: Учебник / Под ред. Е.Ю. Грачевой, О.В. Болтиновой. М., 2012. С. 294 - 336.

Изложенные соображения позволяют упомянуть еще одну практическую классификацию налогов: можно условно выделить "таможенные" налоги (взимаемые в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ и упомянутые в п. 1 ст. 70 ТК ТС), а также "внутренние" налоги (все остальные).

Несмотря на различные теоретические подходы, не исключено, что мы просто имеем дело с формированием отечественной правовой традиции, в рамках которой от налогов отделяются как таможенные пошлины, так и взносы на социальное страхование. Такое отделение происходит в определенной степени искусственно, в соответствии с некоторыми политическими задачами или интересами конкретных органов исполнительной власти (высших должностных лиц). В этом плане показательны сведения, приведенные Д. Брюммерхоффом: таможенные пошлины в ФРГ считаются налогами, а взносы на социальное страхование - нет. В США все наоборот. Несмотря на то что нормативное определение налога в ФРГ является однозначным, постоянно предпринимаются попытки иначе обозначить государственные доходы, которые имеют признаки налога. Основой для этого может быть то, что для налогов устанавливаются определенные (конституционно-правовые) компетенции относительно законодательства и суверенитета получения дохода. Но это может выглядеть привлекательным также с политической точки зрения, показывать существование возможно меньшего налогового бремени <824>. Д.В. Винницкий приводит сведения о том, что во Франции взносы на социальное страхование в настоящее время рассматриваются как форма налогообложения <825>. Весьма интересна и информация, приведенная Р. Буссе: в Болгарии принят Налогово-страховой процессуальный кодекс, в соответствии с арт. 14 которого обязанностями признаются физические или юридические лица, которые являются носителями обязанностей по налогам и (социальным) страховым взносам или обязаны удерживать и перечислять налоги и (социальные) страховые взносы <826>.

<824> Брюммерхофф Д. Теория государственных финансов. Владикавказ, 2001. С. 183 - 184.

<825> Винницкий Д.В. Фискальный сбор: понятие и проблемы отграничения от смежных институтов // Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования. С. 41.

<826> Буссе Р. Термин "налогоплательщик" на международном уровне // Финансовый вестник. 2011. N 10. С. 75, 76.

Э.М. Цыганков обоснованно полагает, что в угоду насущной или политической необходимости в НК РФ появляются и исчезают статьи и целые главы, но основных недостатков системы это не устраняет. Яркий пример - нелегкая судьба ЕСН. В статусе налога он просуществовал всего (или целых) восемь лет. Потом его снова назвали страховым взносом, хотя никакого родства со страхованием у него так и не выявилось. Сейчас поговаривают о возвращении "блудного сына" в лоно налоговых платежей. Может быть, так и случится <827>. Не исключено, что государство, требуя уплаты платежей указанного типа и утверждая, что оно при этом занимается страхованием, просто очередной раз стремится "замаскировать" фактическую безвозмездность этих платежей через "удобное" обозначение, производящее впечатление возмездности (весьма опосредованной и вероятностной). С этой точки зрения вполне возможно ввести (с назначением плательщиков и истребованием соответствующих платежей) "дорожное страхование" - вдруг плательщик будет использовать государственные дороги; "полицейское страхование" - не исключено, что плательщику когда-либо потребуется помощь полиции; "образовательное страхование" - возможно, сам плательщик либо его близкие захотят получить "условно-бесплатное" образование в государственном вузе и т.д. Как справедливо отмечает А.В. Брызгалин, обязательное страхование всеми уже давно воспринимается как "дополнительное налогообложение" <828>.

<827> Налоговая система за последние 10 лет: мнения экспертов // Налоговед. 2014. N 1. С. 43.

<828> URL: http://zakon.ru/Discussions/konec_obyazatelnogo_straxovaniya/7603.

В юридической литературе могут иметь место и интегральные позиции. Так, Л.И. Яковсон рассматривает в качестве налогов и таможенные пошлины, и взносы в ГВБФ <829>. В.В. Стрельников полагает, что сегодня среди неналоговых доходов четко выделяются обязательные платежи, близкие к налогам и сборам и не носящие характера наказания (таможенная пошлина, лицензионные сборы, страховые взносы в ГВБФ, плата за негативное воздействие на окружающую среду, страховые взносы в фонд страхования банковских вкладов) <830>. С точки зрения С.В. Запольского, дробление института госдоходов на налоги, неналоговые поступления, таможенные сборы и регалии отражает скорее экономическую, нежели правовую неоднородность этого финансового феномена <831>. Кроме того, представляется весьма полезными осуществленная рядом специалистов систематизация некодифицированных платежей, взимающихся в России, а также предложение по их инвентаризации и внесению в специальный реестр <832>.

<829> Яковсон Л.И. Экономика общественного сектора: основа теории государственных финансов. М., 1995. С. 103.

<830> Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация / Под ред. М.В. Карасевой. М., 2012. С. 56.

<831> Запольский С.В. Теория финансового права: научные очерки М., 2010. С. 46.

<832> Зарипов В.М., Попов П.А., Ромащенко Л.В. Концепция совершенствования правового регулирования некодифицированных налогов и сборов // Налоговед. 2014. N 9. С. 63 - 65; N 10. С. 67.

В итоге с учетом сложившегося законодательства и практики его применения, рассматривая некий платеж, соответствующий нормативному или судебному определению налога, но урегулированный законодателем не в НК РФ, а в ином нормативном акте, необходимо учесть следующее. Сама по себе такая квалификация данного платежа как налога вовсе не означает, что он не подлежит уплате. Кроме того, подобная квалификация не порождает возможности субсидиарного применения норм НК РФ к правоотношениям по его уплате (взысканию, применению ответственности и т.д.). В частности, за неуплату страховых взносов в ФСС РФ ответственность специально предусмотрена в ст. 19 Федерального закона "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний", а не в ст. 122 НК РФ. Законодатель, обозначив в НК РФ ряд платежей как налоги и урегулировав их в части второй НК РФ, по отношению именно к ним предусмотрел нормы первой части НК РФ, касающиеся порядка уплаты и взыскания (ст. ст. 45 - 48 НК РФ), контроля (гл. 14 НК РФ), ответственности (гл. 15 и 16 НК РФ) и т.д.

Указанный подход в определенной степени подтверждается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 30 марта 2010 г. N 16772/09: порядок принудительного взыскания налогов и сборов, установленный в НК РФ, относится только к тем налогам и сборам, которые указаны в НК РФ в качестве таковых. Однако

есть примеры и иной позиции: в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 июня 2013 г. N 17786/12 в рамках антимонопольного спора разъяснено, что банк, перечисляя в бюджетную систему сбор за продление срока действия разрешения на хранение и ношение спортивного и охотничьего оружия (т.е. сбор, не указанный в НК РФ), не имеет права взимать с плательщика комиссионное вознаграждение банку. Мотивируя Постановление, Суд сослался в т.ч. на п. 2 ст. 8 и п. п. 2, 5 ст. 60 НК РФ. По мнению Суда, упомянутый сбор отвечает признакам налогового сбора, определенным в ст. 8 НК РФ, в связи с чем его уплата не должна влечь для плательщика дополнительных расходов в виде платы банку за обслуживание (комиссии).

Еще одним из важнейших следствий разграничения налогов (как, впрочем, и сборов) на урегулированные в НК РФ и урегулированные в иных нормативных актах является общее решение вопроса о возможности привлечения к уголовной ответственности за налоговые преступления. В п. 2 Постановления Пленума ВС РФ от 28 декабря 2006 г. N 64 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления" разъяснено, что ст. ст. 198 - 199.2 УК РФ предусматривают уголовную ответственность в отношении налогов и сборов, уплата которых предусмотрена статьями 13, 14, 15 и 18 НК РФ и соответствующими главами части второй НК РФ. При этом следует иметь в виду, что в соответствии с п. 7 ст. 12 НК РФ устанавливаются специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13 НК РФ.

Таким образом, указанные статьи УК РФ не предусматривают ответственность, например, за неуплату страховых взносов в ГВБФ.

Однако квалификация платежа как налога означает необходимость учета законодателем и правоприменителями правовых позиций КС РФ, относящихся к налогам. Данный подход можно проследить в Определениях КС РФ от 10 июля 2003 г. N 291-О, от 22 января 2004 г. N 8-О.

Соответственно, если платеж может быть квалифицирован как налог, то по меньшей мере должны соблюдаться:

- правило об обязательной официальной публикации нормативных актов, регламентирующих правоотношения по его уплате и связанные с ними правоотношения;
- запреты немедленного вступления в силу и обратной силы нормативных актов при ухудшении положения плательщика.

Прочие требования, в том числе требование об указании оснований и предельного размера обременения в федеральном законе, как показывает практика, соблюдаются далеко не всегда. В тех платежах, которые урегулированы вне НК РФ, обычным является только указание в федеральном законе на сам факт существования платежа - его практически полная регламентация зачастую производится в актах органов исполнительной власти. В качестве примера можно привести платежи за загрязнение окружающей природной среды, проанализированные в Постановлении КС РФ от 5 марта 2013 г. N 5-П.

Указанные обстоятельства предполагают возможность дальнейшей классификации налогов, урегулированных вне НК РФ: на урегулированные преимущественно в федеральных законах (в т.ч. "зарплатные" страховые взносы в ГВБФ), частично урегулированные в федеральных законах и частично - в актах федеральных органов исполнительной власти (например - утилизационный сбор на автомобили), а также урегулированные преимущественно в актах федеральных органов исполнительной власти ("авторские" отчисления, сборы за загрязнение окружающей природной среды и др.). Рассмотрение налогов с этой позиции позволяет заключить, что федеральный законодатель делегирует свои полномочия по установлению и регламентации налогов только федеральным органам исполнительной власти, региональные (местные) органы исполнительной власти такими правами не наделяются. Соответственно, и налоги, существующие благодаря делегированной правотворческой деятельности федеральных органов исполнительной власти, являются федеральными с точки зрения п. 1 ст. 12 НК РФ.

Таким образом, на практике существенных ограничений при введении (регулировании) публичных платежей у современного федерального российского законодателя нет. Остается труднодостижимым идеалом соблюдение правовых позиций, сформулированных в ряде актов КС РФ (в т.ч. Постановления от 25 марта 2008 г. N 6-П, от 14 июля 2011 г. N 16-П, от 1 марта 2012 г. N 5-П): однородные по своей юридической природе отношения должны регулироваться одинаковым образом.

Существующая ситуация, как представляется, вполне может быть оценена как свидетельствующая о девальвации правовых позиций КС РФ об установлении и регламентации налогов только законом. На этом фоне вполне возможен вопрос: насколько рассматриваемые правовые позиции КС РФ вообще представляют собой ценность для современного российского общества? Согласно опросам "Левада-центра" <833>, количество россиян, считающих, что стране необходима Государственная Дума, за шесть лет снизилось с 48% до 39%, а количество россиян, полагающих, что жизнь страны может быть с тем же успехом организована указами Президента, за данный период возросло с 37% до 43%.

<http://www.levada.ru/26-11-2013/obshchestvennoe-mnenie-o-deyatelnosti-gosdumy-i-deputatakh>.

Соответственно, вопрос о том, кто именно устанавливает и регламентирует налоги, чем дальше, тем менее принципиален для большинства наших граждан. С точки зрения рядового гражданина вполне обоснованно поинтересоваться: ну хорошо, пусть это будет федеральный закон, а не постановление Правительства РФ или приказ некоторого федерального Министерства. Тогда в этом федеральном законе будет предложено меньше платить? Скорее всего, нет. Государственная Дума сможет отклонить президентский (правительственный) законопроект о введении нового платежа только по той причине, что сочтет уже существующее обременение налогоплательщиков достаточным? Тоже маловероятно.

Корни же рассматриваемого явления (установления публичных платежей органами исполнительной власти), по всей видимости, состоят в том, что сейчас законодательная (представительная) власть на практике в России не является существенным "противовесом" к исполнительной власти и не рассматривается большинством граждан в качестве такого "противовеса". Формальная выборность законодательной (представительной) власти, с точки зрения многих отечественных налогоплательщиков, не придает ей принципиальных свойств в сфере регулирования налоговых правоотношений.

2.6. Определение и признаки сбора

Под **сбором** понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности - п. 2 ст. 8 НК РФ.

При этом дополнение "либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности" было введено с 1 января 2015 г. Федеральным законом от 29 ноября 2014 г. N 382-ФЗ для того, чтобы оправдать возможность установления в НК РФ торгового сбора, в действительности являющегося налогом.

Что именно представляют собой юридически значимые действия, в НК РФ не определяется. Кроме того, в правовых актах и в литературе можно встретить и иные термины, очевидно, соотносящиеся с термином "юридически значимые действия". Например, в Постановлении КС РФ от 18 июля 2008 г. N 10-П отмечено, что публичные услуги оказываются физическим или юридическим лицам по общему правилу на основе добровольного обращения этих лиц в целях получения необходимых им благ, обладание которыми зависит от соответствующей деятельности государственных органов, представляющих публичную власть (регистрация прав, сертификация товаров или услуг, аккредитация и пр.). Применительно к частному случаю уплаты государственной пошлины в Определении КС РФ от 29 мая 2014 г. N 1068-О разъяснено, что таким юридически значимым действием является рассмотрение жалобы заявителя судом апелляционной инстанции.

По мнению Г.Г. Ячменева, критерием отнесения тех или иных публичных услуг к юридическим или фактическим действиям является наличие правового результата их осуществления. В отличие от юридических фактические действия, совершаемые в рамках оказания публичных услуг, сами по себе не приводят к наступлению правовых последствий. Однако они могут быть достигнуты с использованием результатов таких действий <834>. Ю.А. Крохина полагает, что под юридически значимыми действиями следует понимать разновидность юридических фактов <835>.

<834> Артемов Н.М., Ячменев Г.Г. Правовое регулирование неналоговых доходов бюджетов: Учебное пособие. М., 2008. С. 69.

<835> Крохина Ю.А. Юридическая сущность налога в системе фискальных платежей Российской Федерации // Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования. С. 94.

Понятие пошлины в НК РФ не определяется. По всей видимости, это связано с тем, что в ст. 57 Конституции России указано только два вида публичных платежей - налоги и сборы. Но в российской науке налогового права понятия сбора и пошлины иногда разграничиваются: **сборы** уплачиваются при предоставлении плательщикам определенных **прав** (выдаче разрешений и лицензий), а **пошлины** - при совершении в отношении плательщиков **юридически значимых действий** в "чистом" виде, то есть не связанных с предоставлением прав. В Особом мнении судьи Г.А. Гаджиева к Постановлению КС РФ от 23 мая 2013 г. N 11-П разъяснено, что госпошлина взимается за реально совершаемое юридическое действие публичной власти, а сбор (точнее, взнос) делается за потенциальную возможность пользоваться определенными благами.

Но поскольку предоставление права (выдачу разрешения, лицензии) в широком смысле можно рассмотреть и как вариант юридически значимого действия, не исключено объединение сборов и пошлин в одном термине "сбор", как это и сделано в п. 2 ст. 8 НК РФ. Кроме того, в гл. 25.3 НК РФ "Государственная пошлина" урегулированы платежи за предоставление лицензии (подп. 94 п. 1 ст. 333.33 НК РФ), вследствие чего принципиальной разницы между сборами и пошлинами в современном законодательстве нет.

При этом сбор уплачивается в целях совершения именно юридически значимых действий, которые в силу законодательства могут выполняться только соответствующими государственными органами (органами местного самоуправления, должностными лицами), т.е. имеют публичную и монопольную природу. Даже нотариальный тариф, взимаемый на основании ст. ст. 22 - 23 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате (утв. Верховным Советом РФ 11 февраля 1993 г. N 4462-1) за совершение нотариальных действий нотариусом, занимающимся частной практикой, государственной пошлиной (сбором) не является, хотя и равен ей по размеру. Нельзя не отметить, что институт государственного нотариата в настоящее время практически исчез. Но, как разъяснено в Постановлении КС РФ от 19 мая 1998 г. N 15-П, Конституция РФ не запрещает государству передавать отдельные полномочия исполнительных органов власти негосударственным организациям, участвующим в выполнении функций публичной власти.

Следует учитывать, что таможенная пошлина, вообще говоря, не входит в объем нормативного определения сбора. Среди платежей, непосредственно упомянутых в ст. ст. 13 - 15 НК РФ, сборы установлены на федеральном уровне: сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов; государственная пошлина. На местном уровне, исходя из ст. 15 НК РФ, в ряде регионов России (в городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе) может быть установлен местный торговый сбор, но, как уже отмечалось, в действительности он является налогом.

Соответственно, урегулированная в НК РФ государственная пошлина является разновидностью сбора, как его определяет ст. 8 НК РФ. В соответствии с п. 1 ст. 333.16 НК РФ государственная пошлина - сбор, взимаемый с лиц, указанных в ст. 333.17 НК РФ, 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 РФ и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных гл. 25.3 НК РФ, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации. В целях гл. 25.3 НК РФ выдача документов (их дубликатов) приравнивается к юридически значимым действиям.

Таким образом, термин "юридически значимые действия" специально определен (расширен) для целей государственной пошлины и включает действия, никаких правовых последствий не порождающие (выдача документов или их дубликатов).

С.Г. Пепеляев дает **научное** определение: сборы и пошлины - денежные повинности, взимаемые в индивидуальном порядке в связи с услугой публично-правового характера <836>. Развернутое определение сбора звучит следующим образом: сбор - принудительный платеж, внесение которого является условием доступа к праву, получения права или возможности реализовать право, порождающий встречное обязательство государственного органа перед плательщиком и сопоставимый с объемом и характером этого обязательства <837>.

<836> Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2015. С. 39.

<837> Пепеляев С.Г. Налоги: реформы и практика. М., 2005. С. 26.

С точки зрения Д.В. Винницкого, сбор - это установленное законно сформированным представительным органом власти обязательное взимание в денежной форме, обусловленное совершением публичным образованием или уполномоченными им организациями либо должностными лицами в пользу плательщика определенных действий, имеющих юридическое значение, и основанное на принципах равенства и соразмерности <838>.

<838> Винницкий Д.В. Налоговое право: Учебник для бакалавров. М., 2013. С. 42.

Л. Остерло и Т. Джобс приводят определения пошлины (аналог пошлины в российской науке) и вноса (аналог сбора в российской науке), которые были даны Федеральным конституционным судом ФРГ: пошлинами являются публично-правовые платежи, которые по причине индивидуально оказываемых публичных действий налагаются на плательщика на основе правовой нормы или иной властной меры и которые предусмотрены для того, чтобы полностью или частично покрыть связанные с этими действиями

расходы. В отличие от пошлины, которая взимается за реально совершаемое действие государственного органа, взнос делается за потенциальную возможность пользоваться благами, предоставляемыми государственным органом. То есть в данном случае реального пользования может и не быть. Взносы - это платежи, взимаемые для полного или частичного покрытия расходов публичного учреждения с тех, кому потенциально предоставляются этим учреждением особые преимущества <839>. Сходное определение предлагает Р. Буссе: под сборами в Германии подразумевают платежи за обладание правом пользования общественно-публичными услугами по принципу группового покрытия расходов, под пошлинами - платежи за конкретное пользование общественно-публичными услугами по принципу индивидуального покрытия расходов <840>.

<839> Остерло Л., Джобс Т. Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2003 г. М., 2004. С. 79.

<840> Буссе Р. Парафискальные платежи в Германии // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2010 г. С. 186.

Можно выделить следующие **основные признаки сбора**.

Сбор, как правило, уплачивается авансом по воле лица, желающего, чтобы в его отношении уполномоченным органом (должностным лицом) были совершены юридически значимые действия. Соответственно, как таковой обязанности по уплате сбора (являющейся следствием некоторого юридического факта) в общем случае не имеется, хотя есть обязательность его уплаты как одно из условий совершения желаемых юридически значимых действий. Как указано в Постановлении КС РФ от 17 июля 1998 г. N 22-П, возникновение обязанности по уплате неналогового платежа основано на несвойственной налоговому платежу свободе выбора. Что именно КС РФ подразумевает под налоговым (неналоговым) платежом, следует из актов данного Суда. Если в Постановлении КС РФ от 11 ноября 1997 г. N 16-П дано определение налогового платежа (по сути, налога), то в Определении от 10 декабря 2002 г. N 284-О Суд отождествил неналоговые платежи со сборами.

Следует учитывать, что из всех возможных вариантов юридически значимых действий, которые монопольно могут совершаться органами власти, сборами облагается только некоторая их часть. Без уплаты сбора "облагаемые" юридически значимые действия, как правило, не совершаются уполномоченным органом. Но могут иметь место и исключения. Так, уплата государственной пошлины может быть отсрочена (рассрочена), притом что само юридически значимое действие будет совершено (например, суд рассмотрит иск). В соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 63 НК РФ органами, в компетенцию которых входит принятие решений об изменении сроков уплаты государственной пошлины, являются органы (должностные лица), уполномоченные в соответствии с гл. 25.3 НК РФ "Государственная пошлина" совершать юридически значимые действия, за которые подлежит уплате государственная пошлина. В п. 15 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. N 46 "О применении законодательства о государственной пошлине при рассмотрении дел в арбитражных судах" разъяснено, что по общему правилу, если после истечения срока, на который предоставлена отсрочка или рассрочка по уплате государственной пошлины, дело не рассмотрено, суд выносит определение о взыскании с истца, заявителя неуплаченной им государственной пошлины, подлежащее в силу ст. 187 АПК РФ немедленному исполнению.

Из нормативного определения в п. 2 ст. 8 НК РФ следует, что уплата сбора может и не являться единственным условием совершения в отношении плательщика юридически значимых действий. Так, для обращения в суд с иском (заявлением) необходимо не только уплатить государственную пошлину, но и подать исковое заявление с соответствующим приложениями, а также выполнить прочие условия, установленные процессуальными кодексами. М.Ю. Орлов отмечает, что уплата сбора не влечет безусловной обязанности уполномоченного лица совершить юридически значимые действия (необходимо наличие прочих условий) <841>.

<841> Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учебное пособие. М., 2009. С. 25.

Возмездность. При уплате сбора (и выполнении прочих условий) плательщик получает юридически обязательное встречное предоставление - совершение в его отношении юридически значимых действий (предоставление определенных прав, выдачу разрешений (лицензий)). Если налоги лично безвозмездны (общественно возмездны), то сборы лично возмездны. В то же время возмездность сборов не означает их эквивалентности и не переводит отношения по уплате сборов из разряда публично-правовых в разряд частноправовых. В Постановлении КС РФ от 28 февраля 2006 г. N 2-П постулируется, что сборы, как и налоги, являются конституционно допустимым платежом публичного характера, уплачиваемым в бюджет в силу обязанности, установленной законом, а не договором. Исходя из Постановления КС РФ от 23 мая

2013 г. N 11-П сбор, в отличие от налога, обладает свойством индивидуальной возмездности.

В частности, суд обязан рассмотреть имущественный спор между истцом и ответчиком при условии уплаты соответствующей суммы государственной пошлины, исчисляемой в зависимости от цены иска, вне зависимости от сложности спора и предполагаемых временных и прочих затрат. При этом существенная часть современных налоговых споров в арбитражных судах - споры о признании ненормативных правовых актов налоговых органов недействительными; о признании решений и действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов незаконными оплачиваются заявителями фиксированным размером государственной пошлины: для физических лиц - 300 руб., для организаций - 3000 руб. (подп. 3 п. 1 ст. 333.21 НК РФ). Соответственно, заявление о признании недействительным решения, принятого налоговым органом по результатам проверки, в котором налогоплательщику доначислено 100 млн. руб. налогов (пеней, санкций), должно оплачиваться той же суммой государственной пошлины, что и решение, в котором доначислено 10 руб. Следует отметить, что такое правовое регулирование критикуется в юридической литературе. Так, А.Г. Першутов полагает, что, по сути, требование налогоплательщика носит имущественный характер, законодателю следовало бы для требований, которые подлежат денежной оценке, установить правило, согласно которому госпошлина должна уплачиваться в размере, предусмотренном для искового заявления имущественного характера, подлежащего оценке <842>. Соответственно, по спорам данной категории государственная пошлина "сдерживающим фактором" для обращения в суд не является, хотя такое значение могут иметь иные судебные расходы (на представителя, на производство экспертизы и т.д.). В Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 октября 2013 г. N 16416/11 отмечается, что институт возмещения судебных расходов не должен являться необоснованным препятствием для обращения в суд с целью защиты прав, но в то же время выполняет роль одного из средств предотвращения сутяжничества.

<842> Першутов А.Г. Развитие досудебной процедуры разрешения налоговых споров // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам III Междунар. научно-практ. конф. 13 - 14 ноября 2009 г. С. 87.

Очевидно, что определить "стоимость" соответствующих юридически значимых действий в денежном выражении затруднительно либо вообще невозможно. Незэквивалентность сбора встречным юридически значимым действиям означает, что степень данной незэквивалентности может быть оценена лишь приблизительно. В Постановлении КС РФ от 28 февраля 2006 г. N 2-П разъяснено, что обязательные индивидуально-возмездные фискальные платежи, внесение которых является одним из условий совершения государственными органами определенных действий в отношении плательщиков (в том числе предоставление определенных прав и выдача разрешений), предназначены для возмещения соответствующих расходов и дополнительных затрат публичной власти. Исходя из Постановления КС РФ от 23 мая 2013 г. N 11-П государственная пошлина, взимаемая за совершение уполномоченным органом или должностным лицом соответствующих юридически значимых действий, является специфической разновидностью публично-финансовых платежей, размер которых не обязательно должен быть эквивалентен понесенным в связи с совершением этих действий затратам и определяется федеральным законодателем на основе принципов справедливости и соразмерности исходя из цели обеспечения публичного порядка в конкретной сфере общественных отношений и характера прав, реализация которых связывается с необходимостью уплаты государственной пошлины.

Исходя из п. 1 ст. 8 Федерального закона от 27 июля 2010 г. N 210-ФЗ "Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг" государственные и муниципальные услуги в общем случае предоставляются заявителям на бесплатной основе. Соответственно, для существенного количества юридически значимых действий, которые должны выполнять государственные органы, уплаты государственной пошлины не предусмотрено (о чем иногда специально указывается в нормативных актах). Так, вообще не оплачиваются государственной пошлиной: заявление о пересмотре вступившего в законную силу судебного акта по новым или вновь открывшимся обстоятельствам - гл. 37 АПК РФ (поскольку для заявлений такого типа пошлина в гл. 25.3 НК РФ не предусмотрена); заявление об оспаривании решения административного органа о привлечении к административной ответственности - ч. 4 ст. 208 АПК РФ; заявление об оспаривании постановлений должностных лиц службы судебных приставов, их действий (бездействия) - ч. 2 ст. 329 АПК РФ. Суды, в силу п. 2 ст. 333.20, п. 2 ст. 333.22, п. 3 ст. 333.23 НК РФ, могут индивидуальным актом вообще освободить заинтересованное лицо от уплаты государственной пошлины либо уменьшить ее размер, а также отсрочить (рассрочить) ее уплату.

Кроме того, с течением времени некоторые юридически значимые действия могут перемещаться законодателем из разряда безвозмездных в разряд "оплачиваемых", может изменяться размер платы. Так, до 1 января 2005 года принятие арбитражным судом мер по обеспечению иска (ст. 92 АПК РФ) не оплачивалось государственной пошлиной в силу отсутствия соответствующей нормы в Законе РФ от 9

декабря 1991 г. N 2005-1 "О государственной пошлине". В настоящее время в ст. 333.21 НК РФ предусмотрена уплата государственной пошлины при подаче заявления об обеспечении иска в размере 3000 руб. (подп. 9 п. 1). В Определении КС РФ от 24 января 2008 г. N 46-О-О отмечается, что определение видов юридически значимых действий, за совершение которых взимается государственная пошлина, и установление ее размера относятся к компетенции федерального законодателя.

Может иметь место и иной подход (в т.ч. через толкование правоприменителя). До 1 января 2013 г. действовал подп. 13 п. 1 ст. 333.21 НК РФ, в соответствии с которым оплачивалась государственной пошлиной выдача копий любых документов из арбитражного дела (4 руб. за одну страницу документа, но не менее 40 руб.). В АПК РФ подобной обязанности судов (по выдаче копий документов из дела) прямо не предусмотрено. Соответственно арбитражные суды по заявлениям лиц, участвующих в деле, изготавливали копии документов фактически на основании НК РФ. С 1 января 2013 г. данное нормативное положение утратило силу, вследствие чего возник вопрос: выдают ли теперь арбитражные суды копии документов без уплаты государственной пошлины (притом что они могут быть запрошены многократно)? В информационном письме Президиума ВАС РФ от 12 марта 2013 г. N 155 "О порядке выдачи копий документов" разъяснено, что АПК РФ не предусматривает обязанности суда изготавливать копии содержащихся в материалах дела документов, за исключением копий принимаемых в виде отдельного документа судебных актов и протоколов судебных заседаний, и выдавать их лицам, участвующим в деле. При этом лица, участвующие в деле, вправе знакомиться с материалами дела, самостоятельно делать выписки из них и снимать копии (ч. 1 ст. 41 АПК РФ).

Другой пример. В силу разъяснений ВАС РФ, ходатайство о приостановлении исполнения решения государственного органа, органа местного самоуправления, иного органа, должностного лица (ч. 3 ст. 199 АПК РФ) государственной пошлиной не облагается (п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. N 46). При этом ранее ВАС РФ не обозначал принципиальных различий между приостановлением исполнения ненормативных актов и прочими обеспечительными мерами (в т.ч. п. 76 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, п. 4 информационного письма Президиума ВАС РФ от 20 февраля 2006 г. N 105, п. 1 информационного письма Президиума ВАС РФ от 13 августа 2004 г. N 83, Постановление Президиума ВАС РФ от 10 июля 2012 г. N 6791/11), вследствие чего истребование арбитражными судами государственной пошлины при заявлении заинтересованным лицом ходатайства по ч. 3 ст. 199 АПК РФ было обычной практикой.

Особо следует отметить, что в общем случае сбор уплачивается именно в целях получения юридически значимых действий, то есть за процедуру, а не за положительный для плательщика результат. Например, истец, оплачивающий государственную пошлину за рассмотрение его иска судом, совершает одно из обязательных действий для начала судопроизводства, а вовсе не оплачивает положительное для него судебное решение. Также и заявитель, претендующий на предоставление ему лицензии и оплативший государственную пошлину, "оплачивает" процедуру ее выдачи, но не саму желаемую лицензию. В Постановлении КС РФ от 23 мая 2013 г. N 11-П разъяснено, что НК РФ не предполагает возврата уплаченной государственной пошлины в случае отказа в предоставлении лицензии на розничную продажу алкогольной продукции.

Тем не менее сам по себе факт уплаты сбора не означает, что его возврат вообще невозможен - НК РФ для этого предусматривает специальные нормы. В п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. N 47 "О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами Федерального закона "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции" разъяснено, что в случае, если организация, обратившаяся с заявлением о выдаче лицензии, отозвала свое заявление до момента принятия лицензирующим органом соответствующего решения, судами при рассмотрении вопроса о наличии оснований для возврата уплаченной государственной пошлины не могут быть приняты во внимание доводы о несовершении в отношении организации юридически значимого действия, поскольку согласно подп. 4 п. 1 ст. 333.40 НК РФ уплаченная государственная пошлина подлежит возврату в случае отказа лица, уплатившего государственную пошлину, от совершения юридически значимого действия до обращения в уполномоченный орган (к должностному лицу).

Впрочем, в зарубежных правовых порядках обосновывается и иной подход к вопросу возврата подобных публичных платежей. Так, например, А. Бланкенагель, критикуя Постановление КС РФ от 23 мая 2013 г. N 11-П, приводит сведения о том, что в немецком административном праве существуют два вида разрешений на ведение экономической деятельности: собственно разрешение и лицензия. Они выполняют специфические и различающиеся функции. Разрешение направлено на превентивную проверку ходатайствующего субъекта с точки зрения выполнения им установленных законом требований, которые, в свою очередь, должны обеспечивать безопасность экономической деятельности. Проверяются, например, надежность и квалификация субъекта, безопасность его деятельности для потребителей и т.п. Рынок этой экономической деятельности свободен и всем доступен. Сбор взимается за рассмотрение

ходатайства и служит эквивалентом административных расходов, которые возникают независимо от содержания конкретного решения госоргана - предоставления разрешения или отказа. Поэтому возврат сбора не предусмотрен. У лицензии две функции. Во-первых, она обеспечивает, так же как и разрешение, превентивную проверку безопасности. Во-вторых, открывает компании доступ к регулируемому государством, то есть несвободному рынку. Соответственно, хозяйствующий субъект, который ведет деятельность на урегулированном рынке в отсутствие свободного доступа конкурентов, может благодаря лицензии получить значительные доходы. За предоставление такой возможности государство требует свою долю доходов в виде однократных или регулярных лицензионных платежей. Если в выдаче лицензии отказано, возможность получения доходов не реализуется, а значит, доли государства быть не может. Следовательно, при однократной уплате пошлины та ее часть, которая является "долей государства в доходах", должна подлежать возврату <843>.

<843> Бланкенагель А. О двух постановлениях Конституционного Суда РФ // Налоговед. 2015. N 2. С. 17.

По сведениям, приведенным Р. Польссоном, в шведской правовой системе важным является разграничение между такими платежами, как налоги, с одной стороны, и сборы - с другой. Под сборами понимаются принудительные выплаты, которые обусловлены специальной целью и характеризуются тем, что плательщик или третье лицо получает определенное встречное предоставление, например некоторое преимущество в связи с уплатой сбора. Напротив, налог обычно определяют как принудительную выплату, не имеющую особого (адресного) предназначения. Сумма налога поступает в государственную казну, однако налогоплательщик не приобретает в связи с этим какого-либо права на встречное предоставление. Деление обязательных платежей на налоги и сборы имеет существенное значение при определении порядка установления норм, которые регулируют их взимание <844>.

<844> Польссон Р. Шведское налоговое право. Екатеринбург, 2006. С. 15.

Как справедливо отмечает Н.М. Казанцев, правомерный обмен не тождествен эквивалентному <845>. Что касается гражданских правоотношений, то, как это следует из п. 3 ст. 423 ГК РФ, договор предполагается возмездным, если из закона, иных правовых актов, содержания или существа договора не вытекает иное. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 июня 2014 г. N 3290/14 отмечается, что эквивалентность предоставленного исполнения презюмируется, обратное подлежит доказыванию заинтересованным лицом (п. 27 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 8 октября 1998 г. N 13/14 "О практике применения положений Гражданского кодекса Российской Федерации о процентах за пользование чужими денежными средствами").

<845> Казанцев Н.М. Деньги как знак прав, ценность и метод // Тезисы основных докладов Международной научно-практической конференции "Денежное обращение и право" 26 апреля 2013 г. С. 18.

Представляет интерес недавнее дополнение п. 2 ст. 8 НК РФ фразой "либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности", единственное назначение которой - обосновать то, что торговый сбор (гл. 33 НК РФ) не является налогом, а представляет собой именно сбор. По этому поводу А. Бланкенагель заметил, что, поскольку суть института сбора заключается в возмездности, а обязанное к уплате торгового сбора лицо не получает в обмен никаких государственных услуг или благ, законодателю не оставалось ничего другого, как изменить общее определение сбора в ст. 8 НК РФ. При этом из нее был устранен элемент возмездности, который является классической характерной чертой сбора (пошлины) <846>.

<846> Бланкенагель А. К вопросу о конституционности торгового сбора // Налоговед. 2015. N 8. С. 15.

Следует добавить, что в ст. 57 Конституции РФ прямо указано два вида публичных платежей - налоги и сборы. Это обстоятельство, как представляется, означает, что эти два вида платежей имеют принципиальные, значимые на конституционном уровне различия; а нивелировать их на уровне федеральных законов невозможно. Соответственно, есть основания полагать, что рассматриваемое дополнение п. 2 ст. 8 НК РФ не дало возможности устанавливать безвозмездные сборы (тем более что прямо из него это не следует). С этой точки зрения примечателен подход В.М. Баранова: сам по себе факт

закрепления термина нормативно не делает выражаемое им явление юридическим <847>.

<847> Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.К. Бабаева. М., 2001. С. 505.

Регулирующая публичная цель сбора. При возложении на налогоплательщика обязанности по уплате налога обычно преследуется основная публично значимая цель - финансовое обеспечение деятельности публично-правовых образований (фискальная цель), что следует из положения, предусмотренного п. 1 ст. 8 НК РФ. Нормативное определение сбора, данное в п. 2 ст. 8 НК РФ, прямо не регламентирует публичную цель его установления. Поскольку сбор уплачивается плательщиком в целях совершения в его отношении юридически значимых действий, такая цель его уплаты очевидна только для плательщика.

Вопрос относительно публичной цели, которую преследует государство, устанавливая сбор и, соответственно, переводя некоторые юридически значимые действия в разряд "оплачиваемых", является дискуссионным. В современной литературе и в судебных актах зачастую высказывается мнение, что сборы вводятся государством в целях покрытия (без прибыли) издержек органов, совершающих юридически значимые действия. Такой подход в некоторой степени подтверждается Определением КС РФ от 10 декабря 2002 г. N 283-О, в котором сборы рассмотрены как обязательные индивидуально-возмездные платежи, внесение которых является одним из условий совершения государственными органами определенных действий в отношении плательщиков (в том числе предоставление определенных прав или выдача разрешений) и которые предназначены для возмещения соответствующих расходов и дополнительных затрат публичной власти. Другой пример: в Определении КС РФ от 14 мая 2002 г. N 94-О разъяснено, что платежи, взимаемые за обязательный государственный технический осмотр, предназначены для возмещения расходов публичной власти на проведение работ по проверке в установленные сроки технического состояния транспортных средств, в том числе с использованием средств технического диагностирования, и, следовательно, должны быть соразмерны указанным расходам.

Однако данный подход обоснованно критикуется рядом ученых. Так, М.В. Карасева отмечает, что вредность такой правовой позиции заключается в том, что законодатель может, например, изменить размеры государственной пошлины, уплачиваемой при обращении в суд. Сейчас пошлина определяется от цены иска. А можно ее размер определять в зависимости от количества судебных заседаний, т.е. от фактических затрат суда <848>. В этом плане можно отметить, что и для истца (заявителя), и для ответчика, как правило, важен результат - судебный акт, вынесенный по итогам справедливого публичного судебного разбирательства в разумный срок независимым и беспристрастным судом (ст. 2 АПК РФ), а не количество судебных заседаний. Кроме того, по искам неимущественного характера (в том числе о признании недействительными ненормативных актов налоговых органов) размер государственной пошлины является фиксированным.

<848> Карасева М.В. Некоторые определения Конституционного Суда РФ 2007 года: доктринальные просчеты и импульсы к научному осмыслению // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2007 г. С. 10.

Выясняя публичную цель установления сборов, следует признать, что сборы могут вводиться в качестве своеобразного "барьера доступности" для получения плательщиком юридически значимых действий. Например, условие об уплате государственной пошлины при обращении с исками (заявлениями) в судебные органы препятствует массовому сутяжничеству, которое, очевидно, парализовало бы их работу. По мнению С.Г. Пепеляева, пошлина является фискальным барьером доступности основных прав. Такой барьер следует рассматривать как один из видов ограничения этих прав <849>. В.В. Томаров обоснованно заключил, что для того, чтобы предоставить гражданам и их объединениям право, закрепленное в Конституции РФ, его нужно сначала ограничить <850>. С точки зрения А. Бланкенагеля, в Германии сбор - это компенсация за предоставленное благо. Поэтому было бы несправедливым финансировать предоставление блага конкретному лицу (группе) из общих (налоговых) доходов бюджета. У сборов есть еще одна функция - управление общественным поведением <851>. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 октября 2013 г. N 16416/11 разъяснено, что институт возмещения судебных расходов не должен являться необоснованным препятствием для обращения в суд с целью защиты прав, но в то же время выполняет роль одного из средств предотвращения сутяжничества.

<849> Пепеляев С.Г. Бремя фискальных платежей // ЭЖ-Юрист. 2003. N 37.

<850> Томаров В.В. Местные налоги: правовое регулирование. М., 2002. С. 129.

<851> Бланкенагель А. Только законодатель вправе вводить ограничения // Налоговед. 2013. N 7. С. 47.

Иными словами, сборы, как и налоги, могут иметь косвенную регулирующую функцию, т.е. делать определенные виды юридически значимых действий, осуществляемых уполномоченными органами, более или менее привлекательными для плательщиков. Очевидно и то, что "барьеры доступности" могут быть введены государством и другими способами (например, путем повышения требований к лицу, желающему получить некоторое право).

Но в некоторых случаях в сборах явно прослеживается фискальная цель и весьма непросто является вопрос о том, какая именно цель превалирует в конкретном случае - фискальная либо регулирующая. Так, в соответствии с подп. 94 п. 1 ст. 333.33 НК РФ предоставление лицензии на производство, хранение и поставки произведенного этилового спирта (в том числе денатурированного) оплачивается государственной пошлиной в сумме 9,5 млн. руб. То, что правовое регулирование производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции преследует фискальные цели, прямо указано в Определении КС РФ от 24 февраля 2011 г. N 199-О-О. В Постановлении КС РФ от 23 мая 2013 г. N 11-П дополнительно разъяснено, что одним из условий осуществления в отношении соискателя лицензии на розничную продажу алкогольной продукции лицензионных действий является уплата государственной пошлины, размер которой, как следует из взаимосвязанных положений подп. 94 и 92 п. 1 ст. 333.33 НК РФ, значительно превосходит общий размер государственной пошлины, взимаемой за предоставление лицензии (40000 руб. и 6000 руб. соответственно). Установление повышенного размера государственной пошлины за предоставление лицензии на розничную продажу алкогольной продукции по своему предназначению направлено не только на пополнение бюджета или на компенсацию затрат публичного субъекта на лицензирование соответствующей деятельности, но и на регулирование этой деятельности путем создания фискального барьера для выхода на рынок розничной продажи алкогольной продукции.

Фискальная функция сбора в некоторой степени следует и из Постановления КС РФ от 18 июля 2008 г. N 10-П. Суд указал, что расходы государственной власти на осуществление ее конституционных функций покрываются в первую очередь за счет такой необходимой составной части бюджета, как налоги и сборы, которые, как неоднократно указывал КС РФ, являются условием существования государства и представляют собой форму отчуждения собственности в целях обеспечения расходов публичной власти, а также за счет внебюджетных средств, имеющих публично-целевое назначение, к каковым относится плата за оказание публичных услуг физическим или юридическим лицам. Следует отметить, что в данном Постановлении судом практически отождествляются налоги и сборы (в частности, указана их единая публичная цель - обеспечение расходов публичной власти), что не может не вызывать определенных сомнений.

Более предпочтительным представляется такой подход: фискальная функция у сбора присутствует, но она в принципе не может являться основной. Установление сбора и его размер должны быть обусловлены только его косвенной **регулирующей функцией**. Указанный довод можно обосновать, например, мнением П. Кирххофа, с точки зрения которого принцип правового государства отвергает коммерциализацию государственного управления и ограничивает расходы, связанные с оказанием услуг государством в ответ на платежеспособный спрос <852>. Исходя из позиции судьи А.Л. Кононова, выраженной в Особом мнении к Постановлению КС РФ от 11 ноября 1997 г. N 16-П, "самофинансирование" органов государственного управления через сборы является не чем иным, как коммерциализацией их деятельности, что противоречит принципам правового социального государства, потребности которого должны покрываться за счет общего налогового бремени через единый государственный бюджет. Еще пример: в Постановлении КС РФ от 14 мая 2009 г. N 8-П разъяснено, что целью установления экологических платежей (ранее признанных сборами в Определении КС РФ от 10 декабря 2002 г. N 284-О), как одного из способов экономико-правового регулирования охраны окружающей среды, направленного на обеспечение конституционного права каждого на благоприятную окружающую среду, является не столько фискальный интерес государства в наполнении казны, сколько сохранение природы и обеспечение экологической безопасности.

<852> Государственное право Германии. М., 1994. Т. 2. С. 149.

Соответственно, если в конкретном сборе имеет место явное превалирование фискальной функции над регулирующей, то такой сбор свидетельствует именно о коммерциализации государственного управления, представляет собой ответ государства на платежеспособный спрос лиц, заинтересованных в услугах (правах, юридически значимых действиях), монопольно предоставляемых государством. Заслуживает внимания и точка зрения В.М. Зарипова, который полагает, что сборы, установленные в

значительном размере и призванные не только покрыть административные расходы, но и в существенной части получить от плательщика средства безвозмездно, могут быть обозначены как налоговые сборы, а соответствующее явление - фискализацией сборов <853>. Русский финансист И.М. Кулишер отмечал, что в правительственных учреждениях возможно превышение доходов над расходами, взимание за услугу более, чем это соответствует связанному с ней расходу, прикрепление к пошлине налога, превращение пошлины в налог. Таковы многочисленные сборы с переходящих имуществ - крепостные (при продаже недвижимостей), биржевые (со сделок на процентные бумаги), квитанционные, вексельные и чековые сборы, сборы с договоров аренды и найма и т.д. Все они, в сущности, налоги. Доля налога значительно превышает содержащуюся в них их пошлину. Мало того, есть среди них и такие регистрационные сборы (в особенности во Франции), где не платеж установлен ради покрытия расходов по регистрации сделки, а регистрация сделки ради платежа. Регистрация многих актов вовсе не нужна или, точнее, нужна не плательщику, а казне, чтобы плательщик не улизнул из фискальных сетей. Это фиктивные пошлины, пошлины, симулирующие особый интерес тех или других групп населения, на самом деле не существующий в природе <854>.

<853> Зарипов В.М. Сборы бывают разные // Налоговед. 2014. N 7. С. 23, 24.

<854> Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Петроград, 1919. Вып. 1. С. 55, 56.

Интересны и сведения, приведенные А. Бланкенагелем относительно практики Федерального конституционного суда ФРГ: принято различать два типа особых фискальных сборов, для каждого из которых существуют различные предпосылки конституционной допустимости: сборы, цель которых - получение доходов, и сборы, цель которых - управление общественным поведением.

Для первого типа сборов Конституционный суд ФРГ установил ряд особых условий:

- законодатель должен преследовать иную цель, т.е. получение доходов не должно быть главной его целью;

- сбором должна облагаться однородная группа, отличающаяся особыми совместными интересами; должна существовать заинтересованность этой группы в материальной цели; группа должна нести совместную ответственность; полученные доходы должны быть направлены на удовлетворение интересов облагаемой сбором группы;

- особый фискальный сбор должен быть предусмотрен в бюджете в виде самостоятельной статьи или в приложении к бюджету.

Второй тип особых фискальных сборов отличается от первого тем, что в нем отсутствуют предпосылки конституционной допустимости "совместная ответственность группы" и "употребление в пользу группы", в то же время возрастает значение легитимности преследуемой цели и она должна быть четко обозначена <855>.

<855> Бланкенагель А. Решения Конституционного Суда Российской Федерации по налогам: итоги десятилетия // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2012 г. С. 28, 29.

Соответственно, как и было показано ранее, исходя из политических соображений, государство может и не повышать налоги и не вводить новые, а все возрастающую потребность в денежных средствах покрывать платежами, взимаемыми за "платные" монопольные государственные услуги, и постоянно расширять их перечень, а также увеличивать ставки платежей.

Кроме того, примечателен и тот факт, что с целью пополнения казны государственные (муниципальные) органы власти могут специально создавать коммерческие организации, исполняющие квазипубличные функции (например, по предоставлению информации заинтересованным лицам). Пример такой ситуации рассмотрен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 января 2010 г. N 11390/09. Суд отметил, что выполнение работ по составлению и ведению списков плательщиков земельного налога и арендной платы за землю является контрольной функцией органа власти, которая не может быть передана хозяйствующему субъекту. Ведение электронной карты состояния земель на территории города Сочи, подготовка и выдача справок, содержащих земельно-кадастровую информацию, не могут осуществляться муниципальным унитарным предприятием.

Обязательность. Обязанность по уплате сбора, как и обязанность по уплате налога, обеспечена государственным принуждением. Неуплаченный добровольно сбор может быть взыскан принудительно путем обращения взыскания на имущество плательщика. При этом если возникновение обязанности по уплате налога - результат экономической деятельности налогоплательщика, то сбор обычно уплачивается добровольно как одно из условий для совершения в отношении плательщика юридически значимых действий.

Этот критерий (возникновение обязанности по уплате налога вследствие (т.е. после) появления в

деятельности плательщика объекта налога) позволяет четко охарактеризовать торговый сбор (гл. 33 НК РФ) именно как налог, а не как сбор. В соответствии с п. 1 ст. 412 НК РФ объектом обложения торговым сбором признается использование объекта движимого или недвижимого имущества для осуществления плательщиком сбора вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, хотя бы один раз в течение квартала. Соответственно, добавка в п. 2 ст. 8 НК РФ "либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности" фактически призвана на законодательном уровне нивелировать различия между сборами и налогами для упрощенного введения новых налогов под видом сборов.

Обязанность по уплате сбора, как правило, должна быть исполнена самостоятельно, до совершения юридически значимых действий уполномоченным органом. При соблюдении прочих условий плательщик может требовать совершения юридически значимых действий с обязанного сделать это органа власти (должностного лица). Соответственно, обязательность сбора скорее сводится к тому, что он является обязательным (но не единственным) условием для совершения в отношении плательщика юридически значимых действий. Если же по какой-либо причине (например, вследствие использования плательщиком отсрочки) сбор подлежит уплате уже после совершения юридически значимых действий (после фактического использования права), то он может быть взыскан принудительно, как и налог.

Как уже отмечалось, нередко в сборах, в отличие от налогов, обосновывают некоторую свободу выбора (лицо, желающее получить от уполномоченного органа юридически значимые действия, само определяет необходимость в них, в том числе учитывая обязательность уплаты сбора как одно из условий совершения этих действий). Так, например, А.А. Пилипенко полагает, что вступление в отношение, связанное с уплатой сбора, носит для лица добровольный характер, поскольку добровольным является само обращение к государству по поводу оказания с его стороны определенной услуги <856>. Кроме того, в Постановлении КС РФ от 17 июля 1998 г. N 22-П рассматривалась плата за провоз тяжеловесных грузов по автомобильным дорогам общего пользования. Суд отметил, что данная плата в отличие от налоговых платежей не отвечает признаку индивидуальной безвозмездности, поскольку именно ее плательщики получают возможность использовать федеральные автомобильные дороги для решения своих хозяйственных и иных задач на определяемых ими согласованных условиях и соразмерно произведенной оплате. Таким образом, возникновение обязанности уплаты указанного платежа основано на не свойственной налоговому платежу свободе выбора, в данном случае - выбора способа транспортировки груза.

<856> Пилипенко А.А. Налоговое право: Учебное пособие. Мн., 2006. С. 26.

Однако "свобода выбора" применительно к сборам - очень условная категория. Сходным образом можно обосновать и свободу выбора в налогах: лицо, информированное о правовых последствиях определенной деятельности, само определяет необходимость ее осуществления, в том числе учитывая обязательность уплаты налогов по ее итогам. Соответственно, лицо может "добровольно" не осуществлять облагаемую деятельность, не получать доход, не владеть облагаемым имуществом и, соответственно, не платить налоги. В Особом мнении к указанному Постановлению КС РФ от 17 июля 1998 г. N 22-П судья А.Л. Кононов заключил, что рассматриваемый платеж имеет обязательный или неременный характер, поскольку он является нормативно установленным способом изъятия денежных средств. Обязательность его в том, что при неуплате владелец транспортного средства не получает соответствующего разрешения на перевозку груза.

В Определении КС РФ от 14 декабря 2004 г. N 451-О суд сделал вывод о том, что с учетом особенностей транспортного налога его налоговая база определяется в соответствии с критериями, позволяющими, в частности, оценить уровень воздействия транспортного средства на состояние дорог общего пользования. Соответственно, в платеже, который всегда позиционировался как налог, прослеживаются и очевидные параллели с указанной платой за провоз тяжеловесных грузов по автомобильным дорогам общего пользования.

Уплата в денежной форме. То, что сбор, как и налог, может быть уплачен только в денежной форме, прямо следует из его определения. Сбор представляет собой взнос, который подлежит уплате. Именно такое понимание сбора существует и на практике.

Однако, как замечает В.М. Зарипов, с некоторых пор широко распространилась практика передачи части вновь созданного имущества инвестора в пользу публично-правовых образований, например, части квартир или машино-мест в построенном жилом доме, а также построенных школ и других социальных объектов или объектов инфраструктуры (подобные случаи приведены в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 24 января 2012 г. N ВАС-11450/11, от 3 апреля 2012 г. N 17043/11, от 4 июня 2013 г. N 1276/13 и N 18185/12). Данный автор пришел к справедливому выводу, что мы имеем дело с незаконно установленным сбором, отвечающим признакам, определенным в п. 2 ст. 8 НК РФ, в виде отчуждения

части имущества в качестве условия выдачи разрешения на строительство, выделение земли и совершения других юридически значимых действий органами власти. Причем часто такой сбор взимается в архаичной натуральной форме. Что же касается инвестиционного контракта, то его правовая природа - фикция, направленная на "легализованную продажу того, чего нет", иными словами, на создание видимости договорных отношений между инвестором и публично-правовым образованием <857>.

<857> Зарипов В.М. Что-то, что мы давно и хорошо знаем // Налоговед. 2014. N 8. С. 33 - 39.

Д.М. Щекин также приводит пример распространенной практики "строительного сбора", т.е. возмещения, который органы власти, предоставляющие земельный участок в аренду для строительства, требуют от застройщиков в виде доли в построенных ими помещениях либо в виде денежной компенсации. Фиктивность "добровольности" такой платы очевидна. Застройщики не по доброй воле уплачивают такую плату, а потому, что без ее уплаты или представления городу доли в построенных помещениях строительство объекта не произойдет из-за многочисленных возможностей местных властей его затормозить <858>.

<858> Щекин Д.М. Строительный сбор, или К вопросу о компенсациях публичным субъектам при строительстве // Очерки налогово-правовой науки современности. Москва - Харьков, 2013. С. 643, 644.

Можно отметить, что Постановлением Президиума ВАС РФ от 5 февраля 2013 г. N 12444/12 взимание подобных платежей не было признано незаконным. С одной стороны, Суд отметил, что заключение инвестиционных контрактов с включением в них перечисленных условий не противоречит действующему гражданскому законодательству и не является основанием для признания таких контрактов недействительными или незаключенными по правилам, установленным в ГК РФ. При этом соглашения, предметом которых является констатация наличия у публичного образования определенной компетенции в сфере градостроительства, предоставления земельных участков и т.п., а также выражение публичным образованием готовности исполнять обязанности, установленные градостроительным и земельным законодательством, не являются гражданско-правовыми сделками. В то же время Президиум пришел к выводу о том, что общество "Маркет" перечислило денежные средства во исполнение действительного договорного обязательства и потому у судов не имелось правовых оснований квалифицировать данную сумму в качестве неосновательного обогащения муниципального образования.

Соответственно, не следует полагать, что публичная власть в настоящее время будет ограничиваться только денежной формой налога или сбора. При наличии возможности получить от частного субъекта ликвидное имущество в натуральной форме это вполне может быть сделано и через правовые конструкции, аналогичные налогу или сбору; не исключено и специальное создание впечатления возмездности через договорные конструкции.

Плательщиками сборов могут являться только лица, обладающие гражданской правоспособностью (за исключением публично-правовых образований). Указанный признак присутствует как у сбора, так и у налога. Плательщиками сборов могут являться только организации и физические лица, определение которых дано в п. 2 ст. 11 НК РФ. Публично-правовые образования исходя из указанной нормы не входят в объем понятия "организация" и не могут быть обязаны к уплате сборов.

Следует отметить, что размер сбора (государственной пошлины) иногда может быть снижен конкретному плательщику на основании индивидуального акта органа власти. Истребуемый с плательщика сбор не является следствием деятельности самого плательщика. Установление "оплачиваемых" юридически значимых действий и соответствующего им размера сбора является только результатом творчества законодателя. Следовательно, исходя из требований справедливости, может быть необходима индивидуальная дифференциация суммы сбора. Так, если размер сбора за совершение наиболее важных юридически значимых действий является существенным (например, максимальный размер государственной пошлины для рассмотрения имущественного иска в суде общей юрисдикции установлен п. 1 ст. 333.19 НК РФ как 60 тыс. руб., а в арбитражном суде - в п. 1 ст. 333.21 НК РФ как 200 тыс. руб.), то индивидуальная дифференциация позволяет сделать юридически значимое действие в равной степени доступным всем заинтересованным лицам, вне зависимости от реального различия в их имущественном положении. В Постановлении КС РФ от 4 апреля 1996 г. N 9-П отмечается, что основные права граждан Российской Федерации гарантируются Конституцией РФ без каких-либо условий фискального характера.

Соответственно, как это указано в п. 2 ст. 333.20, п. 2 ст. 333.22, п. 3 ст. 333.23 НК РФ, суды, исходя из имущественного положения плательщика, могут освободить заинтересованное лицо от уплаты государственной пошлины либо уменьшить ее размер, а также отсрочить (рассрочить) ее уплату. При этом возможность уменьшения размера налога на основании индивидуального акта органа власти в

действующем российском законодательстве вообще не предусмотрена, поскольку это противоречило бы принципу юридического равенства налогоплательщиков и, по всей видимости, повлекло бы злоупотребления. В то же время, как это отмечает Р. Боргдорф, в Германии на основании заявления налогоплательщика налоговые органы могут освободить его от требований по уплате налогов или возместить уже произведенные платежи, если их взимание являлось бы несправедливым (представляло бы для налогоплательщика недопустимое бремя) <859>. Пожалуй, единственным отечественным примером дела, разрешенного на уровне высшего судебного органа, в рамках которого был применен подобный подход, является Постановление Президиума ВАС РФ от 28 июля 2009 г. N 3703/09. Суд сделал вывод о том, что исчисленный налоговым органом для конкретного налогоплательщика в полном соответствии с действующим законодательством ЕНВД не отвечает требованиям ст. 3 НК РФ, вследствие чего решение налогового органа о доначислении данного налога (произведенное в полном соответствии с НК РФ), незаконно. Следует, однако, отметить, что данный судебный акт высшего органа не породил массовую аналогичную практику в арбитражных судах субъектов Федерации, в чем можно убедиться, используя справочно-правовые системы. В частности, не совсем понятно, какой именно налог (в какой сумме, как именно исчисленный и от какой величины) должен уплатить предприниматель, если его вмененный доход составляет большую величину, чем реальный доход.

<859> Боргдорф Р. Учет платежеспособности при взимании налога // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2006 г. С. 39.

Размер сбора в принципе может отличаться для различных категорий плательщиков, а некоторые лица, требующие совершения юридически значимых действий, могут вообще освобождаться от уплаты сбора на основании нормы закона. Так, подп. 12 п. 1 ст. 333.36 НК РФ предусматривает, что от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым ВС РФ в соответствии с гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации, судами общей юрисдикции, мировыми судьями, освобождаются вынужденные переселенцы и беженцы - при подаче жалоб на отказ в регистрации ходатайства о признании их вынужденными переселенцами или беженцами. В соответствии с общей нормой подп. 4 п. 1 ст. 333.35 НК РФ от уплаты государственной пошлины, установленной гл. 25.3 НК РФ, в общем случае освобождаются федеральные органы государственной власти, органы государственной власти субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления при их обращении за совершением юридически значимых действий, установленных данной главой. Впрочем, последний пример фактически подтверждает то, что публично-правовые образования не являются плательщиками сборов (как и налогов). Государственные (муниципальные) органы, выступающие именно в качестве органов власти, действуют не от своего имени, а от имени представляемых ими публично-правовых образований.

Является достаточно непростым вопрос об индивидуальном характере сбора (либо об отсутствии такого характера). Как следует из общего разъяснения п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. N 46, плательщик государственной пошлины обязан самостоятельно, то есть от своего имени, уплатить ее в бюджет, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах. Уплата государственной пошлины иным лицом за истца (заявителя) законодательством не предусмотрена. Таким образом, ВАС РФ в целом настаивает на том, что государственная пошлина, как и налог, обладает признаком индивидуальности.

При современном правовом регулировании, в случае игнорирования арбитражным судом данного разъяснения, вполне возможна следующая ситуация. Некоторое лицо уплачивает государственную пошлину из своих средств за истца (заявителя). После принятия судом иска (заявления) к производству лицо, уплатившее государственную пошлину, обращается в суд с заявлением о возврате государственной пошлины, обосновывая свои требования ст. 333.17 и подп. 1 п. 1 ст. 333.40 НК РФ, а также ст. 104 и ст. 112 АПК РФ, со ссылкой на то, что участником арбитражного судопроизводства оно не является, вследствие чего пошлину уплачивать не обязано, а сама уплата была ошибочной. В данной ситуации суд будет вынужден принять меры к возврату государственной пошлины, но прекратить уже возбужденное производство по делу не сможет, поскольку такое основание в АПК РФ не указано.

Однако приведенная позиция ВАС РФ не является препятствием для доступа к правосудию. На основании Определений КС РФ от 13 июня 2006 г. N 272-О и N 274-О можно утверждать, что размер государственной пошлины может быть снижен судом исходя из имущественного положения плательщика, вплоть до нулевого размера, если иное уменьшение размера государственной пошлины или предоставление отсрочки (рассрочки) ее уплаты не обеспечивают беспрепятственный доступ к правосудию. Впоследствии право суда полностью освобождать заинтересованное лицо от уплаты государственной пошлины было прямо закреплено в п. 2 ст. 333.20, п. 2 ст. 333.22, п. 3 ст. 333.23 НК РФ. Кроме того, в том же п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. N 46 отмечается, что

государственная пошлина при определенных условиях может быть уплачена представителем от имени представляемого, в том числе с расчетного счета представителя. Кроме того, в п. 9 указанного Постановления Пленума ВАС РФ разъяснено, что ч. 3 ст. 46 АПК РФ предусмотрено, что уплата государственной пошлины по делу может быть поручена соистцами одному или нескольким из них.

Интересно то, что ранее ВАС РФ придерживался иной позиции: в п. 3 Постановления Пленума от 20 марта 1997 г. N 6 "О некоторых вопросах применения арбитражными судами законодательства Российской Федерации о государственной пошлине" было разъяснено, что, если уплата государственной пошлины в установленном порядке и размере произведена за истца (заявителя), за лицо, подающее апелляционную или кассационную жалобу, другим лицом, арбитражный суд должен исходить из того, что государственная пошлина фактически уплачена, зачислена в федеральный бюджет и, следовательно, оснований для возвращения искового заявления (заявления), жалобы по мотиву уплаты государственной пошлины ненадлежащим лицом не имеется.

Сборы в настоящее время частично регламентируются отраслью налогового права. Это обстоятельство обусловлено некоторыми общими признаками у налогов и сборов (денежный характер, обязательность и др.). Законодатель в п. 3 ст. 1 НК РФ сделал специальную оговорку: действие НК РФ распространяется на отношения по установлению, введению и взиманию сборов в тех случаях, когда это прямо предусмотрено НК РФ.

При этом число сборов, урегулированных вне НК РФ, значительно и продолжает возрастать. Несмотря на то что специальное "право сборов" в настоящее время не выделяется, в нормативных правовых актах применяются термины "законодательство о налогах" и "законодательство о сборах". Так, в ст. 5 НК РФ установлены различные правила вступления в силу актов законодательства о налогах и актов законодательства о сборах.

Представляет интерес то, что в Постановлении Верховного Совета РФ от 27 декабря 1991 г. N 2119-1 "О порядке введения в действие Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" Правительству РФ было предписано подготовить и внести в установленном порядке на рассмотрение Верховного Совета РФ проект законодательного акта Российской Федерации о неналоговых платежах. Кроме того, в соответствии с данным актом Верховного Совета РФ, впредь до принятия соответствующего законодательного акта о неналоговых платежах сохранялось действие на территории Российской Федерации законодательства, регулирующего взимание указанных платежей, не предусмотренных Законом РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации". Как известно, акт о неналоговых платежах принят не был, планов по его принятию, по всей видимости, нет.

Сборы в России, как и налоги, формально должны уплачиваться только на основании официально опубликованных нормативных правовых актов, принятых органами законодательной (представительной) власти. В Определении ВС РФ от 4 февраля 2004 г. N 47-Г03-29 признано незаконным установление администрацией субъекта Российской Федерации платежа, соответствующего нормативному определению сбора (ст. 8 НК РФ) в отсутствие такого права, определенного в федеральном законе.

Однако сборы, с точки зрения высших судебных органов, могут регламентироваться менее "жестко". В федеральных законах должно быть указано, какие именно юридически значимые действия совершаются при условии уплаты сборов, какими именно органами и должностными лицами. В то же время в федеральном законе может содержаться не вся информация об условиях уплаты (в том числе о сумме) сбора.

По мнению КС РФ, является допустимым делегирование некоторых полномочий по установлению условий уплаты сбора органам исполнительной власти. Так, в Определении КС РФ от 10 декабря 2002 г. N 284-О Суд указал, что налоги и сборы как обязательные платежи в бюджет имеют различную правовую природу. Налог считается установленным лишь в случае, когда определены налогоплательщики и все перечисленные в НК РФ элементы налогообложения, включая налоговую ставку (п. 1 ст. 17); при установлении же сборов элементы обложения определяются применительно к конкретным сборам (п. 3 ст. 17). Следовательно, вопрос, какие именно элементы обложения сбором должны быть закреплены в законе об этом сборе, решает сам законодатель исходя из характера данного сбора. Правительство РФ также устанавливает ставки неналоговых платежей (сборов), если это делегировано ему федеральным законом, в котором непосредственно определены плательщики и объект обложения. Сходная позиция изложена в Определениях КС РФ от 8 февраля 2001 г. N 14-О, от 10 декабря 2002 г. N 283-О.

Интересно то, что возможность делегирования полномочий по установлению существенных элементов сборов органам исполнительной власти, по мнению КС РФ, с течением времени должна быть исключена из законодательства. Исходя из его Постановления от 28 февраля 2006 г. N 2-П, данный способ правового регулирования приемлем только для этапа реформирования законодательства о налогах и сборах; впоследствии основные элементы фискальных обременений должны устанавливаться непосредственно законом, а не подзаконными актами исполнительной власти.

Однако практика показывает, что реализация идеи о регулировании всех элементов сборов

законами в обозримом будущем маловероятна. Более того, КС РФ, не установив срок для изменения способа правового регулирования, фактически дал законодателю и органам исполнительной власти неограниченные во времени возможности для сохранения (и усугубления) существующей ситуации. Можно легко обосновать правомерность регулирования элементов очередного сбора органами исполнительной власти, сославшись на то, что продолжается этап реформирования законодательства о налогах и сборах (а он, очевидно, может быть оценен таким образом в любой обозримый момент времени).

По точному замечанию А. Бланкенагеля, позиция КС РФ о том, что государственный сбор может быть установлен нормативным актом исполнительной власти, а не законом, сомнительна. Практика КС РФ пренебрегает тем фактом, что любое публично-правовое денежное обязательство гражданина есть ограничение его основных прав <860>.

<860> Бланкенагель А. Решения Конституционного Суда Российской Федерации по налогам: итоги десятилетия // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2012 г. С. 26.

Как уже отмечалось, КС РФ фактически отождествляет термины "налоговый платеж" и "налог" (Постановление от 11 ноября 1997 г. N 16-П), а также термины "неналоговый платеж" и "сбор" (Определение от 10 декабря 2002 г. N 284-О). От указанных терминов следует отличать термины, используемые в бюджетном законодательстве: "налоговые доходы бюджетов" и "неналоговые доходы бюджетов". Перечень налоговых доходов бюджетов дан в п. 2 ст. 41 БК РФ: к ним относятся доходы от предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах федеральных налогов и сборов, в том числе от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, региональных и местных налогов, а также пеней и штрафов по ним. Неналоговые доходы бюджета определяются в п. 3 ст. 41 БК РФ. В частности, к ним относятся (с некоторыми исключениями) доходы от продажи и использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности. Кроме того, доходы от платных услуг, оказываемых казенными учреждениями, также отнесены к неналоговым доходам бюджетов. Особый интерес представляет тот факт, что к неналоговым доходам бюджета отнесены и средства, полученные в результате применения мер административной и уголовной ответственности, в том числе штрафы и конфискации, что, впрочем, соответствует позиции законодателя об отсутствии необходимости разграничивать налоги и соответствующие пени (штрафы) за нарушение налогового законодательства.

Исходя из требования правовой определенности, отраженного в п. 6 ст. 3 НК РФ, и нормативного определения сбора (п. 2 ст. 8 НК РФ), можно выделить следующие существенные элементы сборов, подлежащие указанию в соответствующих нормативно-правовых актах:

- 1) **лица**, которые потенциально могут являться плательщиком этого сбора (субъекты сбора);
- 2) **юридически значимые действия**, совершение которых требует предшествующей уплаты сбора (а также органы и должностные лица, обязанные их совершать);
- 3) **сумма** сбора или способ ее исчисления;
- 4) **получатель** суммы сбора.

Как следует из п. 3 ст. 17 НК РФ, при установлении сборов определяются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам.

На основании нормативного определения срок уплаты для сбора в общем случае не устанавливается, поскольку его следует платить до совершения юридически значимых действий. Н.А. Шевелева обоснованно полагает, что сбор уплачивается до предоставления услуги, т.е. является авансовым платежом <861>. С этой точки зрения "уклониться" от уплаты сбора, как правило, невозможно, поскольку те юридически значимые действия, которые намерен затребовать потенциальный плательщик, обычно полностью монополизированы государством (правосудие, выдача сведений из государственных реестров и т.д.) и иным путем получить их нельзя. Если же речь идет о предоставлении определенных прав (лицензий), то "уклонением" от уплаты сбора в некоторой степени можно считать незаконное осуществление соответствующей деятельности без получения данных прав (лицензий).

<861> Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник. М., 2001. С. 57.

Некоторая периодичность уплаты косвенно существует для сборов, уплачиваемых в связи с выдачей разрешений (лицензий), поскольку лицензии обычно имеют срок действия, но требуются заинтересованным лицам постоянно. Например, в силу п. 17 ст. 19 Федерального закона от 22 ноября 1995 г. N 171-ФЗ "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции" лицензия на производство и оборот этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей

продукции выдается на срок, указанный лицензиатом, но не более чем на пять лет.

Иногда определенные временные параметры (периоды, сроки уплаты) прямо устанавливаются применительно к конкретному сбору, если этого требует его правовая конструкция. Так, в силу п. 2 ст. 333.5 НК РФ установлено, что плательщики сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов сумму этого сбора по общему правилу уплачивают в виде разового и регулярных взносов. Сумма разового взноса определяется как доля исчисленной суммы сбора, размер которой равен 10%. Уплата разового взноса производится при получении разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов. Оставшаяся сумма сбора, определяемая как разность между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса, уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20-го числа. Соответственно, при такой конструкции сбор не является авансовым платежом, т.к. он частично уплачивается тогда, когда юридически значимое действие (выдача разрешения) уже осуществлено.

Сходный пример: на основании подп. 2 п. 1 ст. 333.18 НК РФ плательщики государственной пошлины, указанные в подп. 2 п. 2 ст. 333.17 НК РФ (то есть лица, которые выступают ответчиками в судах и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины), обязаны уплатить государственную пошлину в десятидневный срок со дня вступления в законную силу решения суда. Здесь авансовой уплаты сбора (пошлины) также не имеется, т.к. сначала имеют место юридически значимые действия - судопроизводство и вступление в силу решения суда, вследствие чего и возникает обязанность по уплате государственной пошлины.

Таким образом, для редких случаев, когда сбор не является авансовым платежом и уплачивается уже после совершения юридически значимого действия в отношении плательщика, юридическим фактом, влекущим возникновение обязанности по его уплате, является само юридически значимое действие и от него может быть установлен срок уплаты сбора.

Сборы, как и налоги, уплачиваются в определенный бюджет (внебюджетный фонд) и поступают в собственность публично-правового образования, но не органа власти, который уполномочен совершать юридически значимые действия. Данный орган должен финансироваться из бюджетной системы, независимо от поступившей в нее суммы сборов.

Интересно то, что, например, К.И. Байгозин полагает, что термин "юридически значимые действия" может быть заменен на схожее по смыслу понятие "публичные услуги" <862>. В настоящее время весьма показательны п. п. 2, 3 ст. 8 Федерального закона от 27 июля 2010 г. N 210-ФЗ "Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг": государственная пошлина взимается за предоставление государственных и муниципальных услуг в случаях, порядке и размерах, установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах; в случаях, предусмотренных федеральными законами, принимаемыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, нормативными правовыми актами субъектов РФ, муниципальными правовыми актами, государственные и муниципальные услуги оказываются за счет средств заявителя. Таким образом, теперь сам законодатель не усматривает какой-либо принципиальной разницы между государственной пошлиной и платой за монопольные публичные услуги.

<862> Байгозин К.И. Конституционный Суд РФ об установлении сборов и иных платежей за публичные услуги // Налоговед. 2013. N 7. С. 35.

Тем не менее широкий подход к сборам представляется более верным, поскольку следует единообразно воспринимать оплату конкретных действий государственных органов, которые только они и могут монопольно совершать (даже если вследствие этих действий не возникают (не изменяются, не прекращаются) некоторые правоотношения). Как уже отмечалось, сам законодатель в целях главы 25.3 НК РФ "Государственная пошлина" расширил нормативное определение конкретного сбора (государственной пошлины): в п. 1 ст. 333.16 НК РФ указано, что выдача документов (их дубликатов) приравнивается к юридически значимым действиям. Кроме того, например, В.В. Томаров полагает, что если совершение государственным органом действий осуществляется только на платной основе, то такая плата уже должна признаваться сбором <863>.

<863> Правовое регулирование налогообложения в Российской Федерации. М., 2011. С. 42.

В ряде актов КС РФ (Постановление от 28 февраля 2006 г. N 2-П, Определения от 10 декабря 2002 г. N 283-О и N 284-О) также фактически расширено определение сбора. Если в п. 2 ст. 8 НК РФ в качестве встречного предоставления указано совершение юридически значимых действий, то в данных актах Конституционного Суда - совершение определенных (т.е. не только юридически значимых, но и

фактических) действий. Некоторое подтверждение этого подхода следует из Определения КС РФ от 1 марта 2007 г. N 326-О-П, в котором рассматривался вопрос взимания, кроме собственно государственной пошлины за выдачу водительского удостоверения, стоимости изготовления названного удостоверения. Суд указал, что, по буквальному смыслу закона, выдача водительского удостоверения приравнена к юридически значимым действиям, а следовательно, рассматривается законодателем как охватывающая не только действие по передаче документа заинтересованному лицу, но и действия по его изготовлению. Дифференциация размера государственной пошлины за выдачу водительского удостоверения в зависимости от того, из каких расходных материалов оно изготавливается, означает, что затраты на изготовление водительского удостоверения учитываются законодателем при определении размера государственной пошлины. Государственная пошлина, будучи законно установленным сбором, является единственным и достаточным платежом за совершение государственным органом юридически значимых действий, к каковым приравнена выдача документов, включая водительские удостоверения.

Если исходить из подобного широкого подхода, то сборами являются: плата за предоставление сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ и ЕГРИП (ст. 7 Федерального закона от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей", Постановление Правительства РФ от 19 мая 2014 г. N 462 "О размере платы..."); плата за предоставление информации о зарегистрированных правах на недвижимое имущество (ст. 8 Федерального закона от 21 июля 1997 г. N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним", Приказы Минэкономразвития РФ от 16 декабря 2010 г. N 650 и от 15 февраля 2012 г. N 58 "О порядке взимания и возврата платы...").

Однако в решении ВС РФ от 23 ноября 2009 г. N ГКПИ09-1460 позиция о том, что плата за предоставление сведений из ЕГРЮЛ является сбором, поддержана не была. Суд счел, что плата за предоставление информации из государственных реестров по своей правовой природе отличается от государственной пошлины, уплачиваемой за государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей в соответствии с законодательством о налогах и сборах, является платой за услуги по предоставлению запрашиваемой информации, а не налоговым платежом, взимаемым за совершение юридически значимых действий (п. 2 ст. 8 НК РФ). Впрочем, этот судебный акт был принят еще до Федерального закона от 27 июля 2010 г. N 210-ФЗ "Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг", фактически объединившего государственную пошлину и плату за предоставление государственных и муниципальных услуг.

Примечательна проблема, обозначенная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 июня 2013 г. N 17786/12: в рамках антимонопольного спора рассматривался вопрос об обоснованности взимания банком комиссии за перечисление в бюджет сбора за продление срока действия разрешения на хранение и ношение спортивного и охотничьего оружия (огнестрельного гладкоствольного длинноствольного и газового оружия), установленного в ст. 23 Федерального закона от 13 декабря 1996 г. N 150-ФЗ "Об оружии" и в Постановлении Правительства РФ от 8 июня 1998 г. N 574 "О размерах единовременных сборов, взимаемых за выдачу лицензий и разрешений, предусмотренных Федеральным законом "Об оружии", а также за продление срока их действия". По мнению Суда, упомянутый сбор отвечает признакам налогового сбора, определенным в ст. 8 НК РФ, в связи с чем его уплата не должна влечь для плательщика дополнительных расходов в виде платы банку за обслуживание (комиссии).

Интересно то, что в силу п. 9 ч. 1 ст. 15 Федерального закона от 26 июля 2006 г. N 135-ФЗ "О защите конкуренции" установление и (или) взимание не предусмотренных законодательством Российской Федерации платежей при предоставлении государственных или муниципальных услуг, а также услуг, которые являются необходимыми и обязательными для предоставления государственных или муниципальных услуг, презюмируется как нарушающее законодательство о конкуренции.

Кроме того, следует учесть, что в ряде актов КС РФ, в том числе в Определениях от 10 декабря 2002 г. N 283-О, N 284-О, используется изначально неоднозначный термин "фискальный сбор". В Постановлениях КС РФ от 28 февраля 2006 г. N 2-П, от 17 июня 2013 г. N 13-П, в Определении КС РФ от 2 июля 2013 г. N 1051-О разъяснено, что обязательные в силу закона публичные платежи в бюджет, не являющиеся налогами, а также не подпадающие под данное НК РФ определение сборов и не указанные в нем в качестве таковых, но по своей сути представляющие собой именно фискальные сборы, не должны выводиться из сферы действия ст. 57 Конституции РФ. Таким образом, по мнению высшего судебного органа, существуют платежи, не подпадающие под данное НК РФ определение сборов, которые возможно обозначать как "фискальные сборы". По мнению ряда специалистов, именно этим актом КС РФ фактически разрешил установление и взимание неcodифицированного публичного платежа <864>. Следует только уточнить, что КС РФ, как представляется, просто описал уже существующее положение вещей и не нашел оснований для признания его неконституционным.

<864> Зарипов В.М., Попов П.А., Ромащенко Л.В. Концепция совершенствования правового

регулирования неcodифицированных налогов и сборов // Налоговед. 2014. N 10. С. 62.

Весьма показательной является позиция, изложенная в решении ВС РФ от 19 марта 2012 г. N АКПИ12-99: правовых оснований считать плату за использование радиочастотного спектра федеральным сбором, на чем основаны заявленные требования, не имеется, поскольку эта плата не обладает признаками, присущими налоговому обязательству, в частности индивидуальной безвозмездности, целевой направленности платежа, последствий его неуплаты. Соответственно, в данном случае высшим судебным органом понятия сбора и налога вообще не разграничиваются.

Таким образом, в актах высших судебных органов можно видеть существенно различающиеся позиции в отношении понятия "сбор": имеет место как расширительный, так и ограничительный подходы. В судебных актах используются недостаточно определенные и разграниченные термины "налоговые платежи", "неналоговые платежи", "публичные услуги", "фискальные сборы". Изложенное подтверждает мнение Г.Г. Ячменева о том, что на настоящий момент нет ни законодательных принципов, ни принципов, выработанных судебной практикой, которые позволяли бы разграничить сборы и платы за публичные услуги государственных органов <865>. Одним из следствий данной проблемы является то, что платежи, соответствующие определению "налог", урегулированные вне НК РФ, существуют, но их число является относительно небольшим; но что же касается платежей, урегулированных вне НК РФ и соответствующих определению "сбор", то их число значительно больше и продолжает возрастать.

<865> Артемов Н.М., Ячменев Г.Г. Правовое регулирование неналоговых доходов бюджетов: Учебное пособие. М., 2008. С. 91.

Кроме указанного Федерального закона от 27 июля 2010 г. N 210-ФЗ "Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг", принято Постановление Правительства РФ от 6 мая 2011 г. N 352 "Об утверждении перечня услуг, которые являются необходимыми и обязательными для предоставления федеральными органами исполнительной власти государственных услуг и предоставляются организациями, участвующими в предоставлении государственных услуг, и определении размера платы за их оказание". В частности, к таким услугам отнесены монопольно совершаемые от имени государства: государственная экспертиза проектной документации; выдача свидетельства о праве собственности на судно и т.д. К сожалению, следует признать, что коммерциализация государственного управления идет полным ходом. По всей видимости, отсутствие относительно массового сопротивления неконституционным платежам и нечеткая позиция высших судебных органов относительно понятия сбора и возможностей органов исполнительной власти по введению платы за свои действия являются одними из причин такой коммерциализации.

В связи с изложенным нельзя не упомянуть мнение А. Шайо: в начинающем формироваться правовом государстве всякая исключительность создает проблему превращения исключения в правило <866>. Соответственно ранее рассматривавшийся как "исключительный" порядок субсидиарного (зачастую почти не ограниченного) регулирования сборов актами органов исполнительной власти, как представляется, в России уже стал правилом; а регулирование элементов сборов только законом является редким исключением. Да и сама идея о том, что государство оказывает публичные услуги, предполагает, что это именно услуги, а не какие-то абстрактные "юридически значимые действия". Следовательно, получение государством платы за эти услуги - более чем нормально.

<866> Шайо А. Самоограничение власти (краткий курс конституционализма) / Пер. с венг. М., 2001. С. 15.

Тем не менее позиция о необходимости наведения порядка в законодательстве о сборах периодически высказывается в юридической литературе. Например, по мнению ряда авторов, упорядочение оказания платных услуг, предоставляемых государственными органами, приведет к внесению соответствующих изменений в части правового регулирования размеров государственной пошлины исходя из принципа, что вся плата, которая взимается органами власти, должна быть зафиксирована в НК РФ в виде государственной пошлины <867>. К сожалению, рассчитывать на реализацию данной идеи на практике, скорее всего, не приходится. Представляется, что в сложившейся ситуации нужно вообще поставить вопрос о целесообразности наличия норм о сборах в НК РФ, поскольку в данном нормативном акте на сегодняшний день с относительным успехом удается "удерживать" только те платежи, которые являются налогами.

<867> Спектор Е.И., Конюхова Т.В., Журавлева О.О., Гармаева М.А., Акопян О.А., Игнатюк Е.В. Концепция развития финансового законодательства // Концепция развития российского законодательства

М., 2010. С. 220.

К. Демейер приводит сведения о том, что российская налоговая система по сравнению с бельгийской системой имеет две особенности: во-первых, в России вводится все больше платежей и сборов, не входящих в систему налогообложения физических лиц; во-вторых, все большее количество услуг государственных служб переходит в разряд платных и не предоставляется государством (образование в университетах и колледжах, спортивная инфраструктура, здравоохранение, инфраструктура для пожилых людей и т.д.). Связь между ценой, уплаченной за услуги, и доходом пользователя отсутствует. Эти особенности показывают, что Российская Федерация делает выбор в пользу системы, предназначенной скорее для отдельных лиц и для тех, кто имеет возможность зарабатывать деньги и оплачивать товары и услуги, которые становятся все более и более дорогими <868>.

<868> Демейер К. Налоговая система Бельгии как политический инструмент // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2012 г. С. 154.

Интересны сведения, приведенные М. Ларо: в США все платежи делятся на налоги и плату за услуги. Действует некий тест, который позволяет провести такое разграничение: кто взимает платеж, с кого взимается платеж и для каких целей. Так, если введение платежа преследует цель получение дохода, то это налог. Если же он вводится с регулирующей целью - это плата <869>. Кроме того, чтобы платеж был квалифицирован как плата, его размер не должен превышать суммы, необходимой для покрытия расходов. Если доход, полученный благодаря плате за регулирование, превышает стоимость регулирования, то плата - на самом деле замаскированный налог <870>.

<869> Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ // Налоговед. 2013. N 6. С. 13.

<870> Ларо М. Разграничение налогов и платы за публичные услуги // Налоговед. 2013. N 5. С. 67, 79.

Как уже отмечалось, иногда монопольно оказываемые государством услуги оформляются договором. Но, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 10 декабря 2013 г. N 9139/13, договорной способ оформления отношений (в рассматривавшемся случае - по государственному ветеринарному надзору и по выдаче ветеринарно-сопроводительных документов) не изменяет их публично-правовой сути - учреждение оказывает государственную услугу (то есть выполняет публичную функцию) как в интересах услугополучателей, конечных потребителей продукции, так и в интересах общества в целом. Постановление Президиума ВАС РФ от 21 января 2014 г. N 12224/13 было вынесено по поводу охотхозяйственного договора о предоставлении территории в пользование, подлежащего заключению со Службой по охране и использованию животного мира. Суд отметил, что данная Служба осуществляет публично-правовые функции, наделена властными и контрольными полномочиями по отношению к пользователям животным миром (лицензиатам), что не позволяет признать подобные отношения гражданско-правовыми, основанными на свободе договора, автономии воли и равенстве участвующих в них лиц.

Можно упомянуть еще одну интересную разновидность публичных платежей, прямо не предусмотренных, но следующих из ст. 13.1 Закона РФ от 21 февраля 1992 г. N 2395-1 "О недрах". В данной норме установлено, что одним из критериев выявления победителя при проведении конкурса на право пользования участком недр является вклад в социально-экономическое развитие территории. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 июля 2012 г. N 2449/12 рассмотрена ситуация, в рамках которой налогоплательщик (общество) получило лицензии об условиях пользования недрами месторождений, расположенных на территории Ненецкого автономного округа Российской Федерации. Неотъемлемой частью названных лицензий являлись лицензионные соглашения, в которых, в частности, определены условия исполнения пользователем недр денежных обязательств в виде отчислений на социально-экономическое развитие территории Ненецкого автономного округа. В свою очередь, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 5 сентября 2006 г. N 856/06 разъяснено, что включение в лицензионное соглашение условий об отчислениях на социально-экономическое развитие территории не противоречит закону и не может быть признано недействительным на этом основании. Однако нельзя не отметить, что в упомянутом Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 июля 2012 г. N 2449/12 сделан вывод, что названные отчисления не могут быть признаны иными обязательными платежами, аналогичными налогам и сборам.

Федеральный закон от 8 ноября 2007 года N 261-ФЗ "О морских портах в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" содержит следующий

перечень портовых сборов, которые могут устанавливаться в морском порту и подлежат уплате администрации морского порта, хозяйствующему субъекту, осуществившему оказание соответствующих услуг в морском порту: 1) корабельный; 2) канальный; 3) ледокольный; 4) лоцманский; 5) маячный; 6) навигационный; 7) причальный; 8) экологический; 9) транспортной безопасности акватории морского порта (ч. ч. 2 и 3 ст. 19). В Определении КС РФ от 17 января 2013 г. N 37-О данные платежи косвенно были квалифицированы как сборы, соответствующие ст. 57 Конституции РФ.

Также следует учитывать, что те сферы деятельности, за публичные юридически значимые действия в которых государство требует уплаты сборов, в принципе могут быть монополизированы государством не полностью, хотя и в существенной степени. В Постановлении КС РФ от 17 июля 1998 г. N 22-П разъяснено, что, устанавливая плату за перевозку тяжеловесных грузов по федеральным автомобильным дорогам, Правительство РФ тем самым стимулирует перевозчиков к использованию менее вредных для дорожного полотна способов перевозки, что призвано способствовать нормальному функционированию федеральных автомобильных дорог. Суд отметил, что неналоговая природа данного платежа выражается и в том, что последствием его неуплаты является не принудительное изъятие соответствующих денежных средств в виде налоговой недоимки, а отказ в выдаче разрешения на перевозку тяжеловесных грузов, что влечет невозможность перевозки.

Соответственно, данная плата с современной точки зрения является сбором. Но, поскольку перевозка грузов автомобильным транспортом в ряде случаев может быть произведена и без использования дорог общего пользования федерального значения (п. 2 ч. 1 ст. 29 Федерального закона от 8 ноября 2007 года N 257-ФЗ "Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской Федерации..."), заинтересованное лицо иногда может совершенно законно избежать выплаты при соответствующем выборе маршрута. Другой вопрос - насколько это будет ему выгодно.

Кроме того, следует отметить наличие в действующем законодательстве "пограничных" публичных платежей, отнесение которых к налогам или к сборам, даже при строгом использовании современных нормативных определений, является непростой задачей. Указанная проблема особенно актуальна для ресурсных платежей, которые уплачиваются в связи с добычей государственных природных ресурсов, использованием (в т.ч. загрязнением) окружающей среды и т.д. Ресурсные платежи, как правило, имеют практически те же элементы юридического состава, что и налоги; в том числе период, за который определяется объем ресурсов (аналог налогового периода).

Очевидно, что такие платежи отличаются определенной возмездностью, что затрудняет их отождествление с налогами. Как справедливо отмечает В.В. Стрельников, подобные платежи не обладают индивидуальной безвозмездностью в "чистом" виде <871>. Применительно к налогу на пользование недрами высказывается обоснованная позиция, что с точки зрения классификации государственных доходов мы имеем дело не с налогом, а с тем, что ранее называлось "доменом" (доходом от использования государственного имущества) <872>.

<871> Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация / Под ред. М.В. Карасевой. М., 2012. С. 65.

<872> Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. СПб., 2002. С. 99.

В действующем законодательстве и судебной практике указанная проблема однозначного разрешения пока не нашла. Например, КС РФ в Определении от 10 декабря 2002 г. N 284-О плату за загрязнение окружающей природной среды, исчисляемую в зависимости от вида и объема загрязнения, приравнял к сборам. Данная позиция впоследствии уточнена в Постановлении КС РФ от 5 марта 2013 г. N 5-П. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 декабря 2008 г. N 8672/08 разъяснено, что платежи за различные виды негативного воздействия на окружающую среду взимаются за предоставление субъектам хозяйственной и иной деятельности, оказывающей такое воздействие на окружающую среду, права производить в пределах допустимых нормативов выбросы и сбросы веществ, размещать отходы. Кроме того, Постановлением Президиума ВАС РФ от 30 марта 2010 г. N 16772/09, данные платежи специально были отграничены от сборов, урегулированных в НК РФ. Исходя из данного судебного акта сроки, предусмотренные ст. ст. 46, 48, 70 НК РФ, к требованию о взыскании платы за негативное воздействие на окружающую среду не применяются. В НК РФ названы лишь виды сборов, соответствующие определению, данному в п. 2 ст. 8. Платежи за негативное воздействие на окружающую среду не являются налогами, а также не подпадают под данное НК РФ определение сборов и не указаны в нем в качестве таковых. Эти платежи являются необходимым условием получения юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями права осуществлять хозяйственную и иную деятельность, оказывающую негативное воздействие на окружающую среду, носят индивидуально-возмездный и компенсационный характер и призваны обеспечить возмещение ущерба и затраты государства на охрану и восстановление окружающей среды. В то же время, по мнению С.Г. Пепеляева, платежи за загрязнение

окружающей природной среды следует отнести к налогам <873>.

<873> Пепеляев С.Г. Налоги: реформы и практика. М., 2005. С. 20.

В Определении от 8 февраля 2001 г. N 14-О плату за пользование объектами животного мира КС РФ приравнял к сборам, что и было впоследствии реализовано в гл. 25.1 НК РФ, в силу которой сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивается при получении соответствующей лицензии (разрешения).

Между тем в соответствии с гл. 26 НК РФ налог на добычу полезных ископаемых взимается с организаций и индивидуальных предпринимателей исходя из вида и объема (стоимости) добытых полезных ископаемых. Согласно гл. 25.2 НК РФ такой платеж, как водный налог, уплачивается исходя из объема воды, забранной из водных объектов. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 декабря 2008 г. N 10019/08 разъяснено следующее: ст. 333.8 НК РФ к налогоплательщикам водного налога отнесены организации и физические лица, осуществляющие водопользование в соответствии с законодательством Российской Федерации. Пунктом 8 ст. 1 Водного кодекса РФ 2006 г. под водопользователем понимается физическое или юридическое лицо, которому предоставлено право пользования водными объектами. Поскольку налоговое законодательство не содержит положений о корректировке налоговой базы по водному налогу либо об исключении из налоговых периодов времени, в течение которого (с учетом сезонного характера работ) акватория водных объектов фактически не используется по объективным, не зависящим от водопользователя причинам, доначисление инспекцией налога следует признать обоснованным.

Таким образом, водный налог (в рассмотренной ВАС РФ части) имеет все признаки сбора, поскольку он уплачивается в связи с наличием у плательщика определенного права и не зависит от реального использования данного права. Более того, нельзя не заметить, что федеральный законодатель с легкостью изменил "технология" взимания платежей за пользование водными объектами с 1 января 2007 года, практически полностью перейдя от налогообложения водопользования к взиманию договорной платы за него. Это дополнительно обосновывает существенную близость сборов, отличающихся возмездностью, с ресурсными платежами. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 5 апреля 2012 г. N 13321/11 отмечается, что в связи с введением в действие с 1 января 2007 года нового Водного кодекса РФ 2006 г. (ВК РФ 2006 г.) статья 333.8 НК РФ была дополнена п. 2, согласно которому не признаются налогоплательщиками водного налога организации и физические лица, осуществляющие водопользование на основании договоров водопользования или решений о предоставлении водных объектов в пользование, заключенных (принятых) после введения в действие ВК РФ 2006 г. Предусмотренный ст. 3 ВК РФ 2006 г. принцип платности использования водных объектов реализуется путем установления в договоре водопользования соответствующей платы.

Данная особенность (возможность перехода от нормативно-правовой модели платежа к договорной), как представляется, на сегодняшний день может быть использована как еще один критерий разграничения сборов и налогов в "чистом" виде, то есть определенно не обладающих какой-либо индивидуальной безвозмездностью. Так, ни НДС, ни НДФЛ, ни налог на прибыль организаций, ни торговый сбор нельзя урегулировать по договорной модели (между налогоплательщиком и государством) в силу невозможности указания какого-либо конкретного встречного представления со стороны государства.

Кроме того, как уже отмечалось, в соответствии с нормативным определением, уплата сбора может быть рассмотрена как условие осуществления некоторой деятельности (требующей предварительного получения права или результатов юридически значимых действий). Обязанность по уплате налога является не условием, а последствием деятельности (действий). С такой точки зрения ресурсные платежи, которые уплачиваются по результатам деятельности, близки к налогам.

Платежи, урегулированные в Федеральном законе от 21 июля 2005 г. N 114-ФЗ "О сборах за выдачу лицензий на осуществление видов деятельности, связанных с производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции" (утратил силу), в числе федеральных сборов в ст. 13 НК РФ не упоминались, но полностью соответствовали нормативному определению сбора, данному в п. 2 ст. 8 НК РФ (что, в частности, было подтверждено в Определении КС РФ от 9 апреля 2002 г. N 124-О). Поэтому нет ничего удивительного в том, что с 30 января 2010 г. данный Федеральный закон признан утратившим силу, а соответствующие сборы были "перемещены" законодателем в гл. 25.3 НК РФ "Государственная пошлина".

Следует отметить, что в соответствии с мнением ВАС РФ, изложенном в п. 5 информационного письма от 19 января 1993 г. N С-13/ОП-19ВЯ-21, если деятельность, для занятий которой необходимо специальное разрешение (лицензия), осуществлялась предприятием без указанного разрешения, то такая деятельность должна рассматриваться как незаконная. Позиция относительно правовых последствий

осуществления незаконной деятельности выражена в совместном письме Минфина России и Госналогслужбы России от 1 ноября 1993 г. N НП-4-04/172н: в случае выявления фактов осуществления предприятиями или физическими лицами предпринимательской деятельности без соответствующей лицензии следует, руководствуясь ст. 14 Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и гражданским законодательством, обращаться в суд или арбитражный суд с исками о признании недействительными любых сделок, направленных на получение прибыли от такой деятельности, и о взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам, о ликвидации предприятия, а при необходимости возбуждать ходатайства о запрете заниматься предпринимательской деятельностью.

Однако в части обязанности по уплате сборов судебная практика может исходить и из иного (по сути, утилитарного) подхода. В ряде случаев (например, при загрязнении окружающей природной среды после истечения срока действия разрешения) сама деятельность может и не объявляться незаконной, но подлежащие уплате сборы взыскиваются. В п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 21 октября 1993 г. N 22 "О некоторых вопросах практики применения Закона РСФСР "Об охране окружающей природной среды" разъяснено, что отсутствие у природопользователя оформленного в установленном порядке разрешения на выброс, сброс загрязняющих веществ, захоронение отходов не освобождает его от обязанности внесения соответствующих платежей. Согласно п. 6 Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 28 августа 1992 г. N 632, в таком случае вся масса загрязняющих веществ учитывается как сверхлимитная и плата определяется на основании п. 5 названного Порядка (в пятикратном размере). Нельзя не отметить, что в Постановлении КС РФ от 5 марта 2013 г. N 5-П взимание пятикратной платы было признано неконституционным вследствие неопределенности действующего правового регулирования.

В силу п. 3 ст. 21 НК РФ плательщики сборов имеют те же права, что и налогоплательщики. Данное положение вызывает определенные сомнения. Плательщики сборов по меньшей мере имеют право на совершение в их отношении соответствующих юридически значимых действий (при уплате сбора и выполнении прочих условий для их совершения). Именно в этом проявляется возмездность сборов. Подобного права не могут иметь налогоплательщики в силу безвозмездности налога. Что касается прав налогоплательщиков, прямо перечисленных в п. 1 ст. 21 НК РФ, то данные права действительно принадлежат и плательщикам сборов.

Обязанности плательщиков сборов, очевидно, должны отличаться от обязанностей налогоплательщиков. При ином подходе было бы бессмысленно выделять категорию плательщиков сборов, поскольку они ничем (ни правами, ни обязанностями) не отличались бы от налогоплательщиков. Пункт 4 ст. 23 НК РФ устанавливает, что плательщики сборов обязаны уплачивать законно установленные сборы, а также нести иные обязанности, установленные законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Пример иных обязанностей: п. 1 ст. 80 НК РФ предусматривает следующее положение: расчет сбора представляет собой письменное заявление или заявление плательщика сбора, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах обложения, облагаемой базе, используемых льготах, исчисленной сумме сбора и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты сбора, если иное не предусмотрено НК РФ. Расчет сбора представляется в случаях, предусмотренных частью второй НК РФ применительно к каждому сбору.

Глава 3. ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

3.1. Взыскание налога

Если налог не уплачивается налогоплательщиком в установленный срок, он может быть взыскан принудительно налоговым органом. По общему правилу в силу п. 2 ст. 45 НК РФ взыскание налога с **организации или индивидуального предпринимателя** производится в порядке, предусмотренном ст. ст. 46 и 47 НК РФ (**во внесудебном порядке**); взыскание налога с **физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем**, производится в порядке, предусмотренном ст. 48 НК РФ (**в судебном порядке**). Те же правила действуют и в отношении налогов, подлежащих уплате (перечислению) налоговым агентом, сборов, пени и штрафов (п. 8 ст. 45, п. 10 ст. 46, п. 8 - 9 ст. 47, ст. 48 НК РФ).

В силу ч. 3 ст. 35 Конституции РФ никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда. Указанное положение, прямо не предусматривающее каких-либо исключений, с точки зрения налогообложения представляет собой определенную проблему, так как при его буквальном

прочтении налога в России могут взыскиваться только в судебном порядке, с любого субъекта. В Постановлении КС РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П путем достаточно сложных (и, порой, неоднозначных) логических построений сделан вывод о том, что внесудебное взыскание налога с юридических лиц в принципе возможно и не противоречит Конституции РФ. С 1 января 2006 г. законодателем было введено в НК РФ внесудебное взыскание налога также и с индивидуальных предпринимателей, Определением КС РФ от 4 июня 2009 г. N 1032-О-О такой порядок не был признан неконституционным. В то же время представляется, что позиция КС РФ в первую очередь преопределена очевидной неразумностью исключительно судебного взыскания налогов со всех субъектов. Возможно, указанная формулировка Конституции РФ, как и ряд иных, не была должным образом продумана при ее подготовке <874>.

<874> URL: http://ruxpert.ru/Проблемы_Конституции_РФ.

Следует признать, что судебное взыскание налога с физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя производится в силу определенной традиции. Постановлением ЦИК и СНК СССР от 11 апреля 1937 г. N 94/603 "Об отмене административного порядка и установлении судебного порядка изъятия имущества в покрытие недоимок по государственным и местным налогам, обязательному складному страхованию, обязательным натуральным поставкам и штрафам с колхозов, кустарно-промысловых артелей и отдельных граждан" (утратило силу) был отменен административный и введен судебный порядок взыскания.

Но есть основания полагать, что в настоящее время исключительно судебный порядок взыскания налогов (пеней, санкций) с физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя является анахронизмом. В частности, исходя из данных судебной статистики за 2014 год (форма N 2 - Отчет о работе судов общей юрисдикции по рассмотрению гражданских дел по первой инстанции), размещенной на сайте Судебного департамента при ВС РФ <875>, в категории "Из нарушений налогового законодательства", исков (заявлений) налоговых органов о взыскании налогов и сборов с физических лиц рассмотрено с вынесением решения (судебного приказа) - 2872816; в том числе с удовлетворением требования - 2725209 (95%), на сумму 32,6 млрд. руб. С учетом сведений другого документа (форма N 7 - Отчет о работе судов общей юрисдикции по рассмотрению гражданских дел в апелляционном порядке), по категории дел "Из нарушений налогового законодательства", по искам (заявлениям) налоговых органов о взыскании налогов и сборов с физических лиц всего обжаловано решений по существу - 3206 (0,11% от общего количества вынесенных судебных актов), в том числе отменено решений - 674. Такие данные, как представляется, свидетельствуют если не о фактической бесспорности требований налоговых органов, то о практически полной пассивности ответчиков. Подобную категорию дел даже сложно охарактеризовать как "споры".

<875> URL: <http://www.cdep.ru>.

При этом в ряде актов КС РФ (в т.ч. в Постановлении от 30 июля 2001 г. N 13-П, Определениях от 21 июня 2000 г. N 190-О и от 13 июня 2002 г. N 137-О) признается возможность внесудебного взыскания штрафов за административные правонарушения при возможности последующего судебного контроля. Корректно обосновать то, что налоги "лучше" административных штрафов, и, в частности, требуют исключительно судебного порядка взыскания, как представляется, невозможно. В связи с изложенным показательна позиция В.М. Лебедева, Председателя ВС РФ, о необходимости возврата к вопросу о внесудебном взыскании налоговой задолженности с граждан. С его точки зрения, статистика свидетельствует о высокой степени формальности судебной защиты <876>.

<876> URL: <http://www.vedomosti.ru/politics/news/22602851/predsedatel-vs-podderzhal-vnesudebnoe-vzyskanie-nalogovyh>.

В Рекомендации N R(86)12 Комитета министров Совета Европы "О мерах по недопущению и сокращению чрезмерной рабочей нагрузки на суды" (принята 16 сентября 1986 г.) приведены примеры не относящихся к судопроизводству вопросов, от решения которых должны быть избавлены судьи в некоторых странах, с учетом конкретных особенностей каждой страны. В частности, в числе примеров указаны сбор налогов и таможенных пошлин.

Тем не менее в плане внесудебного порядка взыскания платежей с индивидуальных предпринимателей необходимо учесть следующее. Как указано в п. 1 ст. 23 ГК РФ, гражданин вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

Добровольно приобретая статус индивидуального предпринимателя, гражданин получает

дополнительные права и потенциально может получать существенные доходы, но одновременно возлагает на себя новые обязанности (в том числе обязанности по уплате ряда налогов при наличии объекта налогообложения - НДС, акциз и др.), а также отказывается от части принадлежащих ему преимуществ (например, от возможности исключительно судебного взыскания с него налога). Нельзя не отметить, что статус индивидуального предпринимателя также порождает обязанность по уплате фактически подушного налога - страховых взносов, урегулированных в ст. 14 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах...": за 2015 год предприниматели, если их доход не превысил 300 тыс. руб. (в т.ч. и вообще не осуществлявшие предпринимательскую деятельность), должны уплатить во внебюджетные фонды 22261,38 руб.

В ряде Определений КС РФ (в т.ч. от 20 июня 2006 г. N 175-О, от 15 июля 2010 г. N 1009-О-О, от 29 мая 2014 г. N 1116-О, от 17 февраля 2015 г. N 329-О, от 23 апреля 2015 г. N 795-О) разъяснено, что предусмотренная законом государственная регистрация гражданина в качестве индивидуального предпринимателя не только дает ему возможность пользоваться правами и гарантиями, связанными с указанным статусом, но и предполагает принятие им на себя соответствующих обязанностей и рисков, в том числе обязанностей по соблюдению правил ведения такой деятельности, налогообложению, уплате страховых взносов в ПФ РФ и др. Процедура государственной регистрации носит заявительный характер, т.е. не регистрирующий орган, а сам гражданин решает вопросы о целесообразности выбора данного вида деятельности, готовности к ее осуществлению, наличии необходимого имущества, денежных средств, образования, навыков и т.п., равно как и о том, способен ли он нести обременения, вытекающие из правового статуса индивидуального предпринимателя. В Определении КС РФ от 22 марта 2012 г. N 621-О-О дополнительно отмечается, что гражданин, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя, но фактически не осуществляющий предпринимательскую деятельность, имеет законодательно закрепленную возможность в любой момент обратиться в регистрирующий орган с заявлением о государственной регистрации прекращения данной деятельности и, следовательно, связанных с нею прав и обязанностей. При этом данное лицо не утрачивает право впоследствии вновь зарегистрироваться в качестве индивидуального предпринимателя, если придет к выводу, что более нет препятствий для занятия предпринимательской деятельностью.

Естественно, принудительное взыскание налога с налогоплательщика возможно, только если налоговый орган обладает достоверной информацией о наличии у налогоплательщика обязанности по уплате налога (либо о наличии и о характеристиках облагаемого налогом имущества). Указанная информация может быть получена налоговым органом только из **трех источников**:

1) от самого налогоплательщика (через налоговую декларацию или расчет авансового платежа - ст. 80 НК РФ);

2) от государственных органов и иных лиц, обязанных в соответствии с НК РФ сообщать эту информацию в налоговые органы (например: о наличии у налогоплательщика недвижимого имущества - от органов Росреестра (п. 4 ст. 85 НК РФ); о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности - от налоговых агентов (подп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ) и др.). В этом случае, применительно к физическим лицам, взысканию налога обычно предшествует предложение о его добровольной уплате в виде налогового уведомления (ст. 52 НК РФ);

3) в результате налоговых проверок (выездных - ст. 89 НК РФ и камеральных - ст. 88 НК РФ).

Указанный подход подтвержден в п. 52 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: в основе требования об уплате налога лежит либо решение, принятое по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, либо представленная налогоплательщиком налоговая декларация, либо налоговое уведомление.

В принципе налоговые органы могут получить информацию о возможном наличии задолженности у некоторых налогоплательщиков и из других источников (сообщения граждан, информация из Интернета и из периодической печати и т.д.). Зачастую подобные сообщения заинтересованных лиц в нашей стране являются результатом конфликта (между уволенным работником и работодателем, между бывшими супругами, между соседями и т.д.) и являются своего рода "мстью". Однако для определения достоверности данной информации налоговый орган обязан провести выездную (камеральную) налоговую проверку по надлежащей процедуре и закрепить ее результаты должным образом (в акте - ст. 100 НК РФ и в решении - ст. 101 НК РФ). Пример подобного инициирования проверок приведен в п. 9 информационного письма Президиума ВАС РФ от 24 мая 2012 г. N 151 "Обзор практики рассмотрения арбитражными судами споров, связанных с исключением участника из общества с ограниченной ответственностью": участник ООО - физическое лицо обратился в арбитражный суд с требованием об исключении другого участника - инвестиционной компании из общества. Истец ссылаясь на то, что ответчик существенно затрудняет деятельность общества, поскольку по обращениям ответчика в отношении общества проводятся проверки налогового органа, пожарной инспекции и органов внутренних дел.

В отечественном законодательстве некоторое время была предусмотрена интересная норма, направленная на борьбу с неуплатой налогов: в п. 20 ст. 11 Закона РФ от 24 июня 1993 г. N 5238-1 "О федеральных органах налоговой полиции" (утратил силу с 1 июля 2003 г.) устанавливалось, что федеральным органам налоговой полиции для выполнения возложенных на них задач предоставляется право выплачивать лицу, представившему информацию о налоговом преступлении или нарушении, вознаграждение в размере до 10 процентов от сокрытых сумм налогов, сборов и других обязательных платежей, поступивших в соответствующий бюджет. Однако примеры практического применения данной нормы неизвестны.

Зарубежные юрисдикции также не исключают подобного подхода. Например, А.В. Демин приводит сведения из законодательства США, в соответствии с которыми в данной стране действуют специальные программы поощрения налоговых информаторов: размер вознаграждения последних составляет определенную часть налога, взысканного на основе предоставленных ими сведений. Так, IRS вправе выплачивать вознаграждение в размере до 15% от суммы налогов, взысканных на основании полученной информации <877>.

<877> Демин А.В. Обзор зарубежных публикаций по налоговому праву // Налоговед. 2015. N 3. С. 80.

Следует учитывать разъяснение, данное в п. 22 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25 и уточняющее документы, которыми налоговый орган вправе (либо не вправе) обосновывать наличие задолженности. Суд отметил, что справка налогового органа, содержащая данные лицевого счета о размере недоимки на определенную дату, в случае несогласия должника с этими сведениями не может рассматриваться как достаточное доказательство для признания заявленных требований доказанными. В этом случае в обоснование предъявленных требований могут быть представлены документы, содержащие данные об основаниях, моменте возникновения и размере недоимки (например, налоговые декларации налогоплательщика, акты налоговых проверок, решения налогового органа по результатам рассмотрения материалов проверок). Сходная позиция изложена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 30 марта 2010 г. N 18175/09: имеющаяся у налогового органа информация о наличии у предпринимателя задолженности сама по себе не является надлежащим доказательством, поскольку содержится в актах ведомственного учета, производных от первичных документов: налоговых деклараций, платежных поручений, решений инспекции, требований об уплате налогов (пеней, штрафов).

Налоговый орган, располагая информацией о наличии задолженности, обязан, в соответствии со ст. 69 НК РФ, предложить налогоплательщику уплатить налог добровольно (и предупредить о возможном принудительном взыскании) посредством направления соответствующего документа - **требования об уплате налога**, форма которого утверждена Приказом ФНС России от 3 октября 2012 г. N ММВ-7-8/662@. В силу п. 2 ст. 69 НК РФ требование об уплате налога направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки. При этом в п. 2 ст. 11 НК РФ определено, что недоимка - сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

Сходным образом процедуры урегулированы и в таможенном законодательстве. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 января 2014 г. N 12730/13 разъяснено, что независимо от избранной таможенным органом процедуры взыскания таможенных платежей (административной либо судебной) ей предшествует выставление требования об уплате таможенных платежей.

В некоторых случаях (п. п. 2, 3 ст. 52, п. 4 ст. 57 НК РФ), когда налог исчисляет не налогоплательщик, а налоговый орган (например, налог на имущество физических лиц, транспортный налог, земельный налог, оценочные авансовые платежи индивидуальных предпринимателей по НДФЛ), не позднее 30 рабочих дней до наступления установленного в законодательстве срока платежа (и уж тем более до направления требования об уплате налога) налоговый орган обязан направить налогоплательщику налоговое уведомление, формы которого утверждены Приказами МНС (ФНС) России от 27 июля 2004 г. N САЭ-3-04/440@, от 25 декабря 2014 г. N ММВ-7-11/673@. Интересно то, что в силу п. 6 ст. 52 НК РФ в налоговом уведомлении сумма налога исчисляется в полных рублях; сумма налога менее 50 копеек отбрасывается, а сумма налога 50 копеек и более округляется до полного рубля.

Поскольку требование об уплате налога, в силу п. 2 ст. 69 НК РФ, направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки, а в случаях, когда расчет суммы налога производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления (п. 4 ст. 57 НК РФ), то направление требования без предшествующего направления уведомления является незаконным, как и последующее взыскание налога на основании такого требования. Данная позиция подтверждается, например, в Определении ВС РФ от 28 июля 2010 г. N 4-В10-16. Кроме того, поскольку п. 6 ст. 58 НК РФ предусматривает, что налогоплательщик обязан уплатить налог в течение одного месяца со дня получения налогового уведомления, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом налоговом уведомлении, до истечения указанного срока не могут начисляться пени за

неуплату налога (ст. 75 НК РФ).

В настоящее время предусмотрено (п. 2.1 ст. 23 НК РФ), что налогоплательщики - физические лица по налогам, уплачиваемым на основании налоговых уведомлений, обязаны сообщать о наличии у них объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств, признаваемых объектами налогообложения по соответствующим налогам, в налоговый орган по месту жительства либо по месту нахождения объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств в случае неполучения налоговых уведомлений и неуплаты налогов в отношении указанных объектов налогообложения за период владения ими. Указанное сообщение с приложением копий правоустанавливающих (правоудостоверяющих) документов на объекты недвижимого имущества и (или) документов, подтверждающих государственную регистрацию транспортных средств, представляется в налоговый орган в отношении каждого объекта налогообложения однократно в срок до 31 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Для того чтобы в некоторой степени "заинтересовать" налогоплательщика на сообщение данных сведений, в п. 2 ст. 52 НК РФ предусмотрено, что при условии исполнения налогоплательщиком в установленный срок указанной обязанности исчисление суммы налога производится начиная с того налогового периода, в котором была исполнена эта обязанность.

И требование об уплате налога, и налоговое уведомление содержат предложение налогоплательщику уплатить налог не позднее некоторого срока. Однако принципиальная разница состоит в том, что налоговое уведомление предлагает уплатить налог в срок, установленный в законодательстве о налогах (и по этой причине направляется плательщику не позднее 30 рабочих дней до его наступления), а требование об уплате налога - в срок на добровольное исполнение данного требования (обычно восемь рабочих дней). В течение срока на добровольное исполнение требования, на сумму недоимки, очевидно, будут начисляться пени по ст. 75 НК РФ, поскольку установленный в законодательстве срок уплаты уже прошел. В то же время до истечения срока на добровольное исполнение требования налоговый орган не вправе осуществлять процедуры по принудительному взысканию налога (обращаться в суд).

Содержание требования об уплате налога регламентировано в п. 4 ст. 69 НК РФ. В частности, требование об уплате налога должно содержать сведения о сумме задолженности по налогу, размере пеней, начисленных на момент направления требования, сроке исполнения требования, а также мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком. Требование об уплате налога, направляемое физическому лицу, должно содержать также сведения о сроке уплаты налога, установленном законодательством о налогах и сборах. Во всех случаях требование должно содержать подробные данные об основаниях взимания налога, а также ссылку на положения законодательства о налогах и сборах, которые устанавливают обязанность налогоплательщика уплатить налог.

Однако сложно предположить, что имел в виду законодатель, указав, что требование должно содержать "подробные данные об основаниях взимания налога" (насколько они должны быть подробны). Тем не менее в п. 52 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено следующее: п. 4 ст. 69 НК РФ определен перечень сведений, которые должно содержать требование об уплате налога. При рассмотрении споров о признании такого требования недействительным по мотиву неуказания в нем каких-либо из перечисленных сведений необходимо учитывать следующее. В основе требования об уплате налога лежит либо решение, принятое по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, либо представленная налогоплательщиком налоговая декларация, либо налоговое уведомление. Поэтому требование об уплате налога не может быть признано недействительным в связи с отсутствием в нем сведений, указанных в п. 4 ст. 69 НК РФ, если такие сведения содержатся соответственно в решении, налоговой декларации, налоговом уведомлении и на эти документы имеется ссылка в данном требовании. С учетом положений п. 3 ст. 58 НК РФ аналогичный подход применяется и к требованию об уплате авансовых платежей по налогу.

Как следует из п. 1 ст. 70 НК РФ, по общему правилу требование об уплате налога должно быть вручено (направлено) налогоплательщику не позднее трех 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 одного года со дня выявления недоимки. При выявлении недоимки налоговый орган составляет документ (утвержден вышеупомянутым Приказом ФНС России от 3 октября 2012 г. N ММВ-7-8/662@).

Недоимка, как правило, выявляется налоговым органом путем анализа компьютерных лицевых счетов на предмет соответствия продекларированных налогоплательщиком сумм налогов и поступивших в уплату налогов средств. Информация о продекларированных суммах обычно заносится в лицевой счет налогоплательщика на основании им же представленных налоговых деклараций (расчетов авансовых платежей), информация об уплаченных в бюджетную систему налогов - на основании сведений,

представляемых органами Федерального казначейства. В соответствии со ст. 40 БК РФ органы Федерального казначейства осуществляют в установленном Минфином РФ порядке учет доходов, поступивших в бюджетную систему РФ, и их распределение между бюджетами в соответствии с кодом бюджетной классификации РФ, указанным в расчетном документе на зачисление средств на счет органа Федерального казначейства, а в случае возврата (зачета, уточнения) платежа соответствующим администратором доходов бюджета - согласно представленному им поручению (уведомлению).

В п. 50 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено следующее: в срок, предусмотренный п. 1 ст. 70 НК РФ, направляется требование об уплате суммы налога, которая была указана в налоговой декларации (расчете авансового платежа) или налоговом уведомлении, но фактически не перечислена налогоплательщиком в бюджет. При этом под днем выявления недоимки следует понимать следующий день после наступления срока уплаты налога (авансового платежа), а в случае представления налоговой декларации (расчета авансового платежа) с нарушением установленных сроков - следующий день после ее представления.

Подобный подход был применен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 сентября 2011 г. N 3147/11. Суд отметил, что поскольку налогоплательщики в соответствии с положениями ст. ст. 333.13 - 333.15 НК РФ самостоятельно исчисляют сумму водного налога и представляют налоговую декларацию по этому налогу не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, и учреждение за первый, второй и третий кварталы 2009 года представило декларации только 2 ноября 2009 г., недоимка по данному налогу за указанные налоговые периоды не могла быть выявлена инспекцией ранее даты представления деклараций. С момента представления учреждением налоговых деклараций инспекция должна была в установленный п. 1 ст. 70 НК РФ трехмесячный срок выявить недоимку (сравнив задекларированные суммы водного налога с соответствующими платежными документами об их уплате и сведениями о состоянии расчетов налогоплательщика с бюджетом) и направить требование об уплате налога и пеней в срок не позднее 2 февраля 2010 г.

Следует отметить, что документ о выявлении недоимки является внутренним документом налогового органа (НК РФ не предусматривает его направления налогоплательщику). Поскольку сроков на составление данного документа в НК РФ не установлено, он подлежит составлению в день, когда фактически выявлена (должна быть выявлена) недоимка. Несвоевременное составление налоговым органом документа о выявлении недоимки не может изменять (продлевать) сроков на принудительное взыскание недоимки <878>. С этой точки зрения установление в НК РФ обязанности налогового органа по составлению такого документа не вполне понятно. Как представляется, отсутствует необходимость в регулировании в федеральном законе внутренних документов налоговых органов.

<878> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "О практике применения налогового законодательства" (по итогам заседания 9 октября 2008 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2008. N 4; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс"; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

В случае, когда информация о наличии недоимки получена налоговым органом в результате налоговой проверки, требование об уплате налога вручается (направляется) проверенному лицу в течение 20 рабочих дней с даты вступления в силу соответствующего решения по результатам проверки (п. 2 ст. 70 НК РФ). В Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 сентября 2011 г. N 3147/11 разъяснено, что из положений ст. 70 НК РФ следует, что предусмотрены различные сроки направления требования об уплате налога в зависимости от того, была ли выявлена налоговая задолженность в результате проведения налоговой проверки (выездной или камеральной) и установления обстоятельств, свидетельствующих о занижении налоговой базы или иного неправильного исчисления налога, либо недоимка образовалась вследствие неисполнения налогоплательщиком обязанности по уплате в срок суммы налога, самостоятельно им исчисленной и задекларированной.

Исходя из п. 50 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, при применении ст. 70 НК РФ судам необходимо исходить из того, что требование об уплате налога направляется налогоплательщику либо в случае фактической неуплаты им указанной в налоговой декларации (расчете авансового платежа) или налоговом уведомлении суммы налога (авансового платежа), либо в случае доначисления ему налоговым органом подлежащих уплате сумм налога (авансового платежа). Из взаимосвязанного толкования положений ст. ст. 88, 89, 100.1, 101 НК РФ следует, что доначисление сумм налога может быть осуществлено налоговым органом только по результатам проведения налоговой проверки. Поэтому требование об уплате доначисленных сумм налога должно быть направлено налогоплательщику в срок, установленный п. 2 ст. 70 НК РФ.

Следует напомнить, что термин "начисленный налог" в НК РФ не определяется, но исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 2 октября 2007 г. N 7379/07 таковым является налог, отраженный

налогоплательщиком в представляемых им налоговых декларациях в качестве подлежащего уплате. Соответственно, по логике ВАС РФ, "доначисленный налог" - это та дополнительная сумма налога, которая выявлена налоговым органом при проверке по отношению к начисленному (продекларированному самим налогоплательщиком) налогу.

Особенности направления требования об уплате налога на сумму пени разъяснены в п. 51 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: при проверке соблюдения налоговым органом сроков направления требования об уплате пеней судам надлежит учитывать положения п. 5 ст. 75 НК РФ, согласно которым пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме. Из приведенной нормы следует, что требование об уплате пеней, начисленных на сумму недоимки, возникшей по итогам конкретного налогового (отчетного) периода, направляется названным органом на основании п. 1 ст. 70 НК РФ не позднее трех месяцев с момента уплаты налогоплательщиком всей суммы недоимки (в случае погашения недоимки частями - с момента уплаты последней ее части).

Принципиально важным является надлежащее вручение (направление) требования об уплате налога. На основании п. 6 ст. 69 НК РФ требование об уплате налога может быть передано руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку, направлено по почте заказным письмом, передано в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика. В случае направления указанного требования по почте заказным письмом оно считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. В п. 53 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено следующее: при рассмотрении споров судам необходимо исходить из того, что в силу прямого указания закона соответствующая налоговая процедура признается соблюденной, независимо от фактического получения налогоплательщиком (его представителем) требования об уплате налога, направленного заказным письмом.

Сходные презумпции для направления налоговым органом документов по почте предусмотрены и в иных положениях НК РФ (в п. 4 ст. 52 - в отношении налогового уведомления, в п. 3 ст. 46 - применительно к решению о взыскании налога за счет денежных средств, в п. 1 ст. 93 - в отношении требования о представлении документов (через отсылку к п. 4 ст. 31 НК РФ), в п. 5 ст. 100 - применительно к акту налоговой проверки, в п. 9 ст. 101 НК РФ - в отношении решения по результатам проверки и др.). Следует только отметить несколько разные нормативные формулировки: так, в п. 5 ст. 100 НК РФ установлено, что в случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день считая с даты отправки заказного письма; а в силу п. 4 ст. 52 НК РФ в случае направления налогового уведомления по почте заказным письмом налоговое уведомление считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. Очевидно, что "шестой день с даты отправки" и "по истечении шести дней с даты отправки" - разные моменты (во втором случае это будет седьмой рабочий день с даты отправки).

Общая норма содержится в п. 4 ст. 31 НК РФ: документы, используемые налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, могут быть переданы налоговым органом лицу, которому они адресованы, или его представителю непосредственно под расписку, направлены по почте заказным письмом или переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота либо через личный кабинет налогоплательщика, если порядок их передачи прямо не предусмотрен НК РФ. Лицам, на которых НК РФ возложена обязанность представлять налоговую декларацию (расчет) в электронной форме, указанные документы направляются налоговым органом в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота либо через личный кабинет налогоплательщика. В случаях направления документа налоговым органом **по почте заказным письмом** датой его получения считается **шестой день со дня отправки заказного письма**. В случае направления документа налоговым органом через личный кабинет налогоплательщика датой его получения считается день, следующий за днем размещения документа в личном кабинете налогоплательщика.

Шестой рабочий день со дня отправки заказного письма обычно является восьмым календарным днем со дня такой отправки (с учетом двух выходных). Указанную презумпцию интересно соотнести с контрольными сроками пересылки письменной корреспонденции (утв. Постановлением Правительства РФ от 24 марта 2006 г. N 160): предельный контрольный срок при пересылке по территории России составляет 11 календарных дней (при пересылке между достаточно отдаленными городами федерального значения), хотя в подавляющем большинстве случаев не превышает 8 календарных дней. По этой причине представляется, что разумно было бы увеличить презюмируемый срок получения почтовой корреспонденции. Во всяком случае, в п. п. 5, 38 Постановления Пленума ВАС РФ от 25 декабря

2013 г. N 99 "О процессуальных сроках" разъяснено, что судам в соответствующих случаях следует учитывать время на отправку и доставку почтовой корреспонденции, исходя из территориальной удаленности лиц, участвующих в деле.

В большинстве случаев презюмируемый срок на получение от налогового органа почтового отправления необходим для того, чтобы налоговый орган, не дожидаясь фактического получения документа (от которого налогоплательщик может банально уклоняться), мог переходить к последующим процедурам. В качестве примеров можно привести:

- презюмируемое получение требования об уплате налога и истечение расчетного срока на его добровольное выполнение - возможность взыскания налога;

- презюмируемое получение требования о представлении документов на проверку и истечение расчетного срока на его добровольное выполнение - возможность исчисления налога не через анализ документов самого налогоплательщика, а иными методами (в т.ч. условными - подп. 7 п. 1 ст. 31, через документы, представленные контрагентами налогоплательщика в порядке ст. 93.1 НК РФ и т.д.);

- презюмируемое получение акта проверки и истечение расчетного срока на представление возражений - возможность рассмотрения материалов проверки и вынесения решения и т.д.

Относительно презюмируемых сроков получения документов представляет интерес Определение КС РФ от 8 апреля 2010 г. N 468-О-О: по буквальному смыслу ст. 52 и п. 6 ст. 69 НК РФ, отсутствие возможности вручить налоговое уведомление (налоговое требование) федеральный законодатель увязывает не только с фактом уклонения налогоплательщика от его получения, - им не исключаются и иные причины неполучения указанных документов налогоплательщиком, в том числе объективного характера. Признав направление данных документов по почте заказным письмом надлежащим способом уведомления, федеральный законодатель установил презумпцию получения его адресатом на шестой день с даты направления. Такое правовое регулирование призвано обеспечить баланс частного и публичного интересов в налоговых правоотношениях и гарантировать исполнение налогоплательщиками конституционно-правовой обязанности по уплате законно установленных налогов и сборов.

Для решения вопроса, направлено ли требование об уплате налога заказным письмом, следует руководствоваться п. 10 Правил оказания услуг почтовой связи (утв. Приказом Минкомсвязи России от 31 июля 2014 г. N 234), в соответствии с которым выделяется такой вид почтовых отправлений, как регистрируемые (заказные, в том числе пересылаемые в форме электронного документа, обыкновенные, с объявленной ценностью (почтовое отправление, принимаемое с оценкой стоимости вложения, определяемой отправителем) - принимаемые от отправителя с выдачей ему квитанции и вручаемые адресату (его уполномоченному представителю) с его распиской в получении. Почтовые отправления с объявленной ценностью могут пересылаться в т.ч. с описью вложения.

Следовательно, доказательством надлежащего направления налоговым органом документа заказным письмом является почтовая квитанция (реестр) со штампом отделения почтовой связи (на котором указана дата отправки), при условии направления на верный адрес (для целей налоговых правоотношений - следующий из п. 5 ст. 31 НК РФ).

Примечательно то, что исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 3 мая 2006 г. N 16142/06 при решении вопроса о надлежащем извещении следует учитывать не только сам факт направления документа заказным письмом на надлежащий адрес, но и то, действовал ли орган почтовой связи в соответствии с Правилами оказания услуг почтовой связи, доставляя письмо. В частности, Суд акцентировал внимание на том, что согласно п. 34 Правил при неявке адресата за почтовым отправлением в течение пяти рабочих дней после доставки первичного извещения ему доставляется и вручается под расписку вторичное извещение.

Представляет интерес Определение КС РФ от 28 мая 2009 г. N 763-О-О. Заявитель утверждал, что налоговое уведомление и требование об уплате транспортного налога не получал, поскольку по месту постоянной регистрации не проживает. Суд отметил, что в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков. Следовательно, заявитель не лишен права при неполучении налогового уведомления до даты уплаты соответствующего налогового платежа самостоятельно обратиться в налоговый орган с просьбой (заявлением) о выдаче данного уведомления непосредственно на руки в том случае, если он заведомо знает, что будет отсутствовать по адресу, на который направляются документы.

Достаточно неоднозначный и фактически противоположный подход изложен в Определении КС РФ от 8 апреля 2010 г. N 468-О-О: факт получения налогового уведомления (налогового требования) по почте заказным письмом на шестой день после направления может быть опровергнут при рассмотрении соответствующего спора в суде, в том числе по иску налогового органа о взыскании недоимки по налогу.

Таким образом, КС РФ применительно к налоговому уведомлению фактически "перевел"

неопровержимую презумпцию "шестого дня" в разряд опровержимых. Д.А. Кустов предлагает толкование указанной правовой позиции: неполучение физическим лицом налогового уведомления в расчетный шестидневный срок по вине органов почтовой связи означает только то, что данное физическое лицо вправе уплачивать пени за неуплату налога не ранее чем с момента фактического получения уведомления <879>. При этом представляется, что применительно к самому моменту презюмируемого получения документа от налогового органа и возникающим в связи с этим правам налоговых органов по переходу к последующим процедурам презумпция "шестого дня" остается неопровержимой.

<879> Кустов Д.А. Направление налогового уведомления: презумпция "шестого дня" и возможность ее опровержения // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2010 г. С. 85.

В плане правовой природы требования об уплате налога имеет место ряд позиций высших судебных органов. В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 марта 2005 г. N 13592/04 разъяснено, что выставление требования об уплате налога является мерой принудительного характера. Взыскание налога - ддящийся процесс. На первом этапе налоговым органом направляется налогоплательщику требование об уплате налога с предложением в установленный срок уплатить доначисленную сумму. На втором этапе налоговым органом применяются принудительные меры взыскания, предусмотренные ст. ст. 46 и 47 НК РФ. В пункте 21 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25 содержится аналогичное разъяснение: предъявление требования об уплате налога расценивается НК РФ в качестве необходимого условия для осуществления в последующем мер по принудительному взысканию, постольку поскольку в таком требовании налоговым органом устанавливается срок его исполнения, с истечением которого НК РФ связывает возникновение у налогового органа права на осуществление принудительного взыскания в бесспорном или судебном порядке указанной в данном документе задолженности.

Конституционный Суд РФ в Определении от 27 декабря 2005 г. N 503-О указал, что требование налогового органа об уплате налога является мерой государственного принуждения, которая, в свою очередь, также обеспечена мерами государственного принуждения (обращение взыскания на денежные средства и иное имущество налогоплательщика, приостановление операций по его счетам в банке). В Определении КС РФ от 5 марта 2009 г. N 470-О-О, от 17 декабря 2009 г. N 1644-О-О разъяснено, что в правовой механизм исполнения конституционной обязанности по уплате налогов включены прежде всего предусмотренные НК РФ средства административного (налогового) характера: направление налогоплательщику требования об уплате налога (ст. 69) и обращение взыскания на денежные средства на счетах в банках и иное имущество налогоплательщика (ст. ст. 46 и 47).

Соответственно, требование об уплате налога в настоящее время рассматривается высшими судебными органами как некоторая мера принуждения (первая в последовательности мер принудительного взыскания). При этом само по себе неисполнение требования в установленный в нем срок влечет единственное правовое последствие - дает право налоговому органу (в отношении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей) переходить к последующим процедурам, действительно носящим принудительный характер - к взысканию налога за счет денежных средств на счетах в банках либо за счет иного имущества (через службу судебных приставов-исполнителей). Если же рассматривать правовые последствия неисполнения требования в отношении субъектов, с которых налог взыскивается в судебном порядке (в т.ч. физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя), то они сводятся только к праву налогового органа обратиться в суд с заявлением о взыскании налога. При судебном взыскании в арбитражном суде обязательных платежей и санкций досудебный порядок предусмотрен, например, в ч. 2 ст. 213 АПК РФ: заявление о взыскании подается в арбитражный суд, если не исполнено требование заявителя об уплате взыскиваемой суммы в добровольном порядке или пропущен указанный в таком требовании срок уплаты. Аналогичный порядок предусмотрен и в ч. 2 ст. 286 КАС РФ: административное исковое заявление о взыскании обязательных платежей и санкций может быть подано в суд в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате обязательных платежей и санкций. Пропущенный по уважительной причине срок подачи административного искового заявления о взыскании обязательных платежей и санкций может быть восстановлен судом.

Указанные позиции высших судебных инстанций вызывают определенные сомнения, поскольку они предполагают существование "письменного принуждения". Из положений НК РФ, как представляется, не следует, что требование об уплате налога является мерой принудительного характера. Русский юрист А.П. Куницын давал следующее определение: склонение других людей силою признавать наши права называется принуждением <880>. По мнению ряда авторов, государственное принуждение есть осуществляемое на основе закона государственными органами, должностными лицами и уполномоченными общественными организациями физическое, психическое, имущественное или

организационное воздействие в целях защиты личных, общественных и государственных интересов <881>. Расценить требование об уплате налога как документ, оказывающий физическое, психическое, имущественное или организационное воздействие в целях защиты государственных интересов, затруднительно. Практикуемые в гражданско-правовых отношениях письма к должникам с предложением погасить имеющуюся задолженность (и с указанием на то, что в случае неоплаты кредитор обратится в суд) в качестве мер принуждения обычно не рассматриваются. Потенциальная возможность применения принудительного воздействия на основе норм права и фактическое применение такого воздействия являются принципиально различными правовыми явлениями. Требование об уплате налога, скорее, можно квалифицировать как документ, информирующий налогоплательщика об имеющихся у налогового органа сведениях о сумме задолженности, а также о том, что при его неисполнении в установленный в нем срок могут быть применены меры принуждения: фактическое взыскание налога за счет денежных средств (иного имущества) либо обращение с заявлением в суд.

<880> Куницын А.П. Право естественное. М., 2011. С. 16.

<881> Бабаев В.К., Баранов В.М., Толстик В.А. Теория права и государства в схемах и определениях: Учебн. пособ. М., 1999. С. 190.

С целью анализа приведенных позиций представляет интерес обоснованное мнение И.В. Дементьева: ненормативные акты в сфере налоговых правоотношений могут иметь неокончательный характер и обладать условной обязательностью; их можно подразделить на основные и вспомогательные <882>. Очевидно, что требование об уплате налога (как, впрочем, и налоговое уведомление) в рамках указанной классификации являются вспомогательными актами неокончательного характера.

<882> Дементьев И.В. Индивидуальные (ненормативные) налоговые правовые акты. С. 39, 62.

Итак, требование об уплате налога направлено налоговым органом на надлежащий адрес налогоплательщика и в большинстве случаев получено (либо в остальных случаях считается полученным). В п. 4 ст. 69 НК РФ предусмотрено, что требование об уплате налога должно быть исполнено в течение **восьми рабочих дней** с даты получения указанного требования, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом требовании.

В случае если в данный срок уплаты налога (пени, штрафа) не происходит, то налоговый орган инициирует последующие процедуры, различающиеся для организаций (индивидуальных предпринимателей) и для физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя.

Интересно то, что в процедуре принудительного взыскания может иметь место еще один независимый срок на "добровольное" исполнение, по сути, того же самого требования государства об уплате недоимки. Потенциально взыскание налога с любого субъекта в итоге может быть осуществлено службой судебных приставов-исполнителей (в т.ч. в результате поступления на исполнение судебного решения (приказа), постановления налогового органа о взыскании налога за счет иного имущества в порядке ст. 47 НК РФ). Соответственно, как это следует из ч. ч. 1, 12 ст. 30 Федерального закона "Об исполнительном производстве", в общем случае судебный пристав-исполнитель возбуждает исполнительное производство на основании исполнительного документа по заявлению взыскателя; срок для добровольного исполнения составляет пять дней со дня получения постановления о возбуждении исполнительного производства. Однако одно из возможных правовых последствий пропуска указанного срока на добровольное исполнение - применение судебным приставом-исполнителем исполнительского сбора (ст. 112 указанного Федерального закона), т.е. штрафа (Постановление КС РФ от 30 июля 2001 г. N 13-П, Определение КС РФ от 1 апреля 2008 г. N 419-О-П, п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 г. N 59). Неисполнение же требования об уплате налога в срок, установленный в п. 4 ст. 69 НК РФ, в современном правовом регулировании никаких штрафных последствий для налогоплательщика не влечет.

Интересная норма предусмотрена в ст. 71 НК РФ: 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.

Толкование данного положения следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 21 июля 2009 г. N 2599/09: не может являться уточненным требование, в которое включены суммы налогов (пеней, санкций), уже предъявлявшиеся в ранее направленном требовании (такое требование является повторным). Иными словами, "уточненное требование" в контексте ст. 71 НК РФ и сложившейся практики направляется только в крайне редких случаях, например, когда нормативным актом с "обратной силой" введены налоговые льготы, в связи с чем неисполненная обязанность налогоплательщика по уплате соответствующего

налога изменилась (в силу закона, вне зависимости от самого налогоплательщика и налогового органа). Во всяком случае, "уточненное требование" не может продлевать сроков на взыскание налогов.

Судебное взыскание налога с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями. В пункте 2 ст. 48 НК РФ указано, что заявление о взыскании подается в суд общей юрисдикции налоговым органом (таможенным органом) в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, если иное не предусмотрено настоящим пунктом. Если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, учитываемого налоговым органом (таможенным органом) при расчете общей суммы налога, сбора, пеней, штрафов, подлежащей взысканию с физического лица, такая сумма налогов, сборов, пеней, штрафов превысила 3000 руб., налоговый орган (таможенный орган) обращается в суд с заявлением о взыскании в течение шести месяцев со дня, когда указанная сумма превысила 3000 руб. Если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, учитываемого налоговым органом (таможенным органом) при расчете общей суммы налога, сбора, пеней, штрафов, подлежащей взысканию с физического лица, такая сумма налогов, сборов, пеней, штрафов не превысила 3000 руб., налоговый орган (таможенный орган) обращается в суд с заявлением о взыскании в течение шести месяцев со дня истечения указанного трехлетнего срока. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления о взыскании может быть восстановлен судом.

Таким образом, налоговый орган может обратиться в суд с заявлением о взыскании налога (пени, штрафа) с физического лица, не имеющего статуса индивидуального предпринимателя, только если суммарная задолженность превышает 3000 руб. Если же в течение трех лет накопленная задолженность не достигла указанной величины, то налоговый орган обращается в суд с требованием о взыскании имеющейся задолженности. Указанный трехлетний срок объясняется тем, что в его отсутствие по истечении длительного времени у налогового органа могли бы возникнуть проблемы с доказательством наличия задолженности, поскольку сроки хранения документов в налоговых органах ограничены.

Корреспондирующая норма содержится в п. 4 ст. 52 НК РФ: в случае, если общая сумма налогов, исчисленных налоговым органом, составляет менее 100 рублей, налоговое уведомление не направляется налогоплательщику, за исключением случая направления налогового уведомления в календарном году, по истечении которого утрачивается возможность направления налоговым органом налогового уведомления.

Само по себе введение в законодательство минимума "цены иска" для обращения в суд представляется разумным. В настоящее время в арбитражном процессуальном законодательстве для налоговых споров всех типов такой минимум вообще отсутствует, вследствие чего суд обязан рассматривать заявления и налоговых органов, и налогоплательщиков вне зависимости от суммы спорных требований. Следует отметить, что в подп. "ж" п. 3 Положении о государственном арбитраже (утв. Постановлением от 3 мая 1931 г. ЦИК СССР N 5, СНК СССР N 298) было установлено, что в порядке государственного арбитража не подлежат рассмотрению споры ниже определенной суммы.

По мнению ВС РФ (Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации за третий квартал 2011 года, утв. Президиумом ВС РФ 7 декабря 2011 г.), п. 3 ст. 48 НК РФ устанавливает, в том числе и для повышения эффективности и ускорения судопроизводства, специальный порядок обращения в суд налогового органа (таможенного органа), согласно которому требование о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица предъявляется налоговым органом (таможенным органом) в порядке приказного производства. В порядке искового производства такие требования могут быть предъявлены налоговым органом (таможенным органом) только со дня вынесения судом определения об отмене судебного приказа и не позднее шести месяцев от этой даты. При этом необходимо иметь в виду, что в случае, когда физическое лицо не согласно с предъявляемыми требованиями налогового органа (таможенного органа), то есть имеется спор о праве, то в таком случае налоговый орган (таможенный орган) может обратиться в суд только в порядке искового производства.

Следует учесть, что вопрос квалификации в качестве уважительных причин, по которым налоговый орган пропустил срок на обращение в суд, не может решаться судом исключительно посредством усмотрения. Срок на обращение в суд с иском о взыскании налога имеет сходную правовую природу с процессуальными сроками, поскольку он может быть восстановлен судом, как и прочие процессуальные сроки (ч. 1 ст. 117 АПК РФ, ч. 1 ст. 107 ГПК РФ, ч. 1 ст. 92 КАС РФ) при наличии уважительных причин пропуска (ч. 2 ст. 117 АПК РФ, ч. 1 ст. 112 ГПК РФ, ч. 1 ст. 95 КАС РФ). В п. 32 Постановления Пленума ВАС РФ от 25 декабря 2013 г. N 99 "О процессуальных сроках" отмечается, что при решении вопроса о восстановлении пропущенного срока подачи жалобы арбитражному суду следует оценивать обоснованность доводов лица, настаивающего на таком восстановлении, в целях предотвращения злоупотреблений при обжаловании судебных актов и учитывать, что необоснованное восстановление пропущенного процессуального срока может привести к нарушению принципа правовой определенности и

соответствующих процессуальных гарантий. При решении вопроса о восстановлении процессуального срока судам следует соблюдать баланс между принципом правовой определенности и правом на справедливое судебное разбирательство, предполагающим вынесение законного и обоснованного судебного решения, с тем чтобы восстановление пропущенного срока могло иметь место лишь в течение ограниченного разумными пределами периода и при наличии существенных объективных обстоятельств, не позволивших заинтересованному лицу, добивающемуся его восстановления, защитить свои права.

Разъяснения, позволяющие квалифицировать причины пропуска срока как неуважительные, даны в п. 60 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: при рассмотрении заявлений налоговых органов о взыскании налогов, пеней, штрафов, предъявленных на основании п. 3 ст. 46, п. 1 ст. 47, п. 1 ст. 115 НК РФ, судам, независимо от наличия соответствующего заявления ответчика, необходимо проверять, не истекли ли установленные этими нормами сроки для обращения налоговых органов в суд. Учитывая, что данные сроки в силу названных норм могут быть при наличии уважительных причин восстановлены судом, однако такое восстановление производится судом на основании ходатайства налогового органа, в случае пропуска срока и отсутствия соответствующего ходатайства либо в случае отказа в удовлетворении ходатайства, суд отказывает в удовлетворении требований налогового органа. При этом не могут рассматриваться в качестве уважительных причин пропуска указанных сроков необходимость согласования с вышестоящим органом (иным лицом) вопроса о подаче налоговым органом в суд соответствующего заявления, нахождение представителя налогового органа в командировке (отпуске), кадровые перестановки, смена руководителя налогового органа (его нахождение в длительной командировке, отпуске), а также иные внутренние организационные причины, повлекшие несвоевременную подачу заявления.

Сходные разъяснения содержатся в п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 мая 2009 г. N 36 "О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в арбитражном суде апелляционной инстанции" и в п. 15 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 23 декабря 2010 г. N 30/64 "О некоторых вопросах, возникших при рассмотрении дел о присуждении компенсации за нарушение права на судопроизводство в разумный срок или права на исполнение судебного акта в разумный срок".

Какая именно причина пропуска процессуального срока может квалифицироваться как уважительная, описано п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 мая 2009 г. N 36: для лиц, извещенных надлежащим образом о судебном разбирательстве, уважительными могут быть признаны, в частности, причины, связанные с отсутствием у них по обстоятельствам, не зависящим от этих лиц, сведений об обжалуемом судебном акте. Проецируя данную позицию на рассматриваемую тематику, можно предположить, что в качестве уважительной причины пропуска срока на обращение в суд налоговый орган теоретически может назвать несвоевременное получение им информации от регистрирующих органов (в т.ч. ст. 85 НК РФ), сообщающих сведения об облагаемом имуществе и его владельцах.

Однако представляется, что в данном случае следует учитывать Постановления КС РФ от 24 июня 2009 г. N 11-П и от 20 июля 2011 г. N 20-П, в которых дано концентрированное разъяснение: никто не может быть поставлен под угрозу возможного обременения на неопределенный или слишком длительный срок. Наличие сроков, в течение которых для лица во взаимоотношениях с государством могут наступить неблагоприятные последствия, представляет собой необходимое условие применения этих последствий. Как указал КС РФ в Определении от 8 февраля 2007 г. N 381-О-П, допущение не ограниченного временными рамками принудительного погашения задолженности по налогам и сборам вступает в противоречие с конституционными принципами, лежащими в основе правового регулирования отношений в области государственного принуждения и исполнения имущественных обязанностей. Кроме того, в Определении КС РФ от 5 июля 2005 г. N 301-О указано, что при осуществлении своих функций налоговые органы обязаны взаимодействовать с иными федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления (п. 4 ст. 30 НК РФ).

Соответственно, поскольку исполнительная власть является единой (ст. 10 Конституции РФ), а человек, его права и свободы являются высшей ценностью (ст. 2 Конституции РФ), несвоевременное исполнение своих функций одним органом исполнительной власти (в том числе несвоевременная передача информации от этого органа власти другому) не может продлевать следующих из закона и подтверждаемых судебной практикой предельных сроков на применение принуждения к налогоплательщику. Тот же подход должен иметь место и в том случае, если, например, в суд в порядке ст. 45 ГПК РФ (ст. 39 КАС РФ) обращается прокурор, а не налоговый орган. Прокурор не может располагать большими (а тем более, бесконечными) сроками на обращение в суд, чем они установлены для специализированного органа. Иными словами, крайний момент времени, до наступления которого к налогоплательщику может быть применено принуждение, подлежит определению по отношению ко всей

системе органов власти, а не к отдельному органу и не к отдельному должностному лицу. В противном случае срок на применение неблагоприятных последствий будет неопределенным. То, что совокупность сроков должна исчисляться в интересах налогоплательщика в отношении всей системы органов власти, а не в отношении каждого органа в отдельности, следует, в частности, из Постановления Президиума ВАС РФ от 29 ноября 2005 г. N 7528/05.

Упрощенно можно утверждать следующее: право налогового органа на взыскание с физического лица суммы поимущественного налога за определенный год, превышающей 3000 руб., должно быть реализовано в течение 9 месяцев от срока уплаты данного налога (3 месяца - на направление требования: п. 1 ст. 70 НК РФ, 6 месяцев - на обращение в суд с заявлением о взыскании налога: п. 2 ст. 48 НК РФ), плюс сроки на получение требования по почте и на его добровольное исполнение. Во всяком случае, на момент наступления срока уплаты поимущественного налога за некоторый календарный год (как правило, 1 октября следующего года), срок на обращение в суд с заявлением о взыскании данного налога за предыдущий год уже обычно является пропущенным.

При этом нельзя не отметить ряд специальных норм, касающихся сроков взыскания недоимки по поимущественным налогам с физических лиц. Так, п. 3 ст. 363 НК РФ, п. 4 ст. 397 НК РФ, п. п. 3, 4 ст. 409 НК РФ относительно единообразно предусматривают, что направление налогового уведомления допускается не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году его направления, налогоплательщик уплачивает налог не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году направления налогового уведомления.

Положение общего характера содержится в п. 2 ст. 52 НК РФ: налог, подлежащий уплате физическими лицами в отношении объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств, исчисляется налоговыми органами не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году направления налогового уведомления.

Данные нормы изначально производят впечатление того, что они особым образом защищают права указанной категории налогоплательщиков. Проблема состоит в том, что они не исключают и такого толкования: поимущественные налоги во всех случаях могут быть взысканы с конкретного налогоплательщика - физического лица за три налоговых периода (календарных года), предшествующих календарному году направления налогового уведомления, даже если за каждый календарный год задолженность превышала 3000 руб., но налоговое уведомление по каким-либо причинам не направлялось. Такой подход не представляется верным. Исходя из ст. 2 Конституции РФ, п. 7 ст. 3 НК РФ указанные специальные нормы не могут быть истолкованы, как продлевающие срок на взыскание, установленный в п. 2 ст. 48 НК РФ. Представляется, что толкование должно быть таким: задолженность за трехлетний срок может быть взыскана налоговым органом с налогоплательщика, своими действиями активно препятствовавшего взысканию (что, впрочем, достаточно сложно представить на практике, поскольку взыскание по ст. 48 НК РФ для налогового органа сводится только к направлению требования и заявления в суд).

Однако нельзя не отметить вынесенное по этому поводу решение ВС РФ от 22 июня 2012 г. N АКПИ12-782. По мнению Суда, налог на имущество физических лиц исчисляется налоговыми органами на основании сведений, представленных органами, осуществляющими кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственный технический учет (ст. 5 Закона РФ от 9 декабря 1991 г. N 2003-1 "О налогах на имущество физических лиц"). В случае несвоевременного представления в налоговый орган указанных сведений он лишен возможности исчислить сумму подлежащего уплате налога на имущество физических лиц и своевременно направить налогоплательщику соответствующее уведомление. Установленный Законом порядок исчисления налоговыми органами налога на имущество физических лиц не освобождает лиц, имеющих в собственности имущество, признаваемое объектами налогообложения, от обязанности по уплате налога в отношении этих объектов.

К сожалению, данный судебный акт свидетельствует о том, что с точки зрения ВС РФ в части поимущественных налогов с физических лиц несвоевременное исполнение своих функций одним органом власти вполне может продлевать на соответствующий срок принудительные возможности другого органа власти, в ущерб правовому положению частного субъекта - налогоплательщика. Таким образом, для физических лиц, которым поимущественные налоги исчисляют налоговые органы, фактически установлен увеличенный трехлетний срок для взыскания с них недоимки, независимо от ее размера. Такая "плата" за расчет налога налоговым органом представляется несоразмерной.

Фактическое взыскание налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, на основании вступившего в законную силу решения суда (судебного приказа) производится в соответствии с Федеральным законом от 2 октября 2007 г. N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве" и ст. 48 НК РФ, т.е. судебными приставами-исполнителями (п. 4 ст. 48 НК РФ).

Указанный Федеральный закон предусматривает ряд положений, регламентирующих способы

принудительного взыскания, реализуемые без участия судебных приставов-исполнителей. Так, в силу ч. 1 ст. 8 исполнительный документ о взыскании денежных средств или об их аресте может быть направлен в банк или иную кредитную организацию непосредственно взыскателем. На основании ч. 1 ст. 9 исполнительный документ о взыскании периодических платежей, о взыскании денежных средств, не превышающих в сумме двадцати пяти тысяч рублей, может быть направлен в организацию или иному лицу, выплачивающим должнику заработную плату, пенсию, стипендию и иные периодические платежи, непосредственно взыскателем. Очевидно, данные нормы применимы и при взыскании присужденных налогов с физического лица, взыскателем будет являться налоговый орган.

В силу п. 4 ст. 69 Федерального закона "Об исполнительном производстве" при отсутствии или недостаточности у должника денежных средств взыскание обращается на иное имущество, принадлежащее ему на праве собственности, хозяйственного ведения и (или) оперативного управления, за исключением имущества, изъятого из оборота, и имущества, на которое в соответствии с федеральным законом не может быть обращено взыскание, независимо от того, где и в чьем фактическом владении и (или) пользовании оно находится. Как следует из ч. 1 ст. 79 указанного Федерального закона взыскание не может быть обращено на принадлежащее должнику-гражданину на праве собственности имущество, перечень которого установлен ГПК РФ. В силу ч. 1 ст. 446 ГПК РФ взыскание по исполнительным документам не может быть обращено, в частности, на принадлежащее гражданину-должнику на праве собственности жилое помещение (его части), если для гражданина-должника и членов его семьи, совместно проживающих в принадлежащем помещении, оно является единственным пригодным для постоянного проживания помещением (за определенными исключениями). С учетом Постановления КС РФ от 14 мая 2012 г. N 11-П этот имущественный (исполнительский) иммунитет должен распространяться на жилое помещение, которое по своим объективным характеристикам (параметрам) является разумно достаточным для удовлетворения конституционно значимой потребности в жилище как необходимом средстве жизнеобеспечения.

Следует учесть, что в п. 13 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 1 июля 1996 г. N 6/8 "О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации" разъяснено следующее: с момента прекращения действия государственной регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя, в частности, в связи с истечением срока действия свидетельства о государственной регистрации, аннулированием государственной регистрации и т.п., дела с участием указанных граждан, в том числе и связанные с осуществлявшейся ими ранее предпринимательской деятельностью, подведомственны судам общей юрисдикции, за исключением случаев, когда такие дела были приняты к производству арбитражным судом с соблюдением правил о подведомственности до наступления указанных выше обстоятельств.

Исходя из Определения КС РФ от 15 января 2009 г. N 144-О-П разрешение дела с нарушением правил подсудности не отвечает требованию справедливого правосудия, поскольку суд, не уполномоченный на рассмотрение того или иного конкретного дела, не является законным судом, а принятые в результате такого рассмотрения судебные акты не обеспечивают гарантии прав и свобод в сфере правосудия.

Соответственно, тот же подход может быть применен и к нарушению правил подведомственности. На практике, несмотря на определенную дискуссионность данного подхода (протокол заседания секции арбитражного процессуального законодательства Научно-консультативного совета при ВАС РФ от 28 октября 2009 г. N 6) и наличие значимых исключений, нарушение правил подведомственности обычно является безусловным основанием для отмены судебного акта.

Внесудебное взыскание налога с организаций и индивидуальных предпринимателей. В п. 2 ст. 46 НК РФ установлено, что взыскание налога производится по решению налогового органа путем направления на бумажном носителе или в электронной форме в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, поручения налогового органа на списание и перечисление в бюджетную систему Российской Федерации необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя.

Таким образом, взыскание по ст. 46 НК РФ опосредуют такие документы, принимаемые налоговым органом, как решение о взыскании (направляется налогоплательщику) и, по сути, исполнительный документ - инкассовое поручение (направляется в банк для списания денежных средств со счета налогоплательщика).

Информацией о счетах организации (индивидуального предпринимателя) в банках налоговый орган владеет, поскольку банки обязаны сообщать эту информацию в налоговый орган (п. 1 ст. 86 НК РФ). Информацию (справку) о наличии денежных средств на счетах в банке налоговый орган может получить, направив в банк соответствующий запрос (п. 2 ст. 86 НК РФ).

Однако то, что банки обязаны сообщать информацию о счетах через определенное время после их

открытия (три рабочих дня), налогоплательщики (банки) потенциально могут использовать период "законного незнания" налогового органа для осуществления неконтролируемых операций по счетам. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 октября 2011 г. N 4872/11 рассмотрены обстоятельства, квалифицированные Судом как свидетельствующие о преднамеренном уклонении налогоплательщика от исполнения налоговых обязательств, в частности: регулярное открытие последним расчетных счетов, по которым перечисляются значительные денежные средства, однако на момент сообщения инспекции об открытии счетов и выставления ею инкассовых поручений счета закрываются, в связи с чем отсутствует возможность взыскать налоговую задолженность в бесспорном порядке.

Как следует из п. 3 ст. 46 НК РФ, решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее **двух месяцев** после истечения указанного срока. В соответствии с п. 4 ст. 46 НК РФ поручение налогового органа на перечисление сумм налога в бюджетную систему Российской Федерации направляется в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, и подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной гражданским законодательством.

Исходя из правовой позиции, изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 февраля 2014 г. N 13114/13, налоговому органу необходимо в двухмесячный срок с момента истечения срока исполнения требования об уплате налога как принять решение об обращении взыскания на денежные средства на счетах налогоплательщика в банках и его электронные денежные средства, так и выставить инкассовое поручение в банк. Однако этот подход не подлежит применению к ситуациям, когда выставленное в указанный срок инкассовое поручение было возвращено банком по причине закрытия налогоплательщиком расчетного счета. В НК РФ отсутствуют положения, содержащие запрет или ограничения на выставление налоговым органом инкассовых поручений к иным счетам налогоплательщика в случае их возврата по причине закрытия расчетного счета либо регламентирующие сроки совершения таких действий. Выставление повторных инкассовых поручений к иным расчетным счетам налогоплательщика, равно как и поручений на взыскание электронных денежных средств (п. 6.1 ст. 46 НК РФ), производится налоговым органом в пределах установленного п. 1 ст. 47 НК РФ годового срока, в течение которого должно быть принято решение об обращении взыскания за счет иного имущества налогоплательщика.

Кроме того, в силу п. 3 ст. 46 НК РФ, решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика в течение шести рабочих дней после вынесения указанного решения. В случае невозможности вручения решения о взыскании налогоплательщику под расписку или передачи иным способом, свидетельствующим о дате его получения, решение о взыскании направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести рабочих дней со дня направления заказного письма. Соответственно, налогоплательщик имеет возможность знать, что в его отношении вынесено решение о взыскании налога за счет денежных средств и на его счета могут быть выставлены инкассовые поручения.

Если денежных средств на счетах организации (индивидуального предпринимателя) **достаточно**, сумма налога списывается банком и обязанность по уплате налога считается исполненной. В силу общей нормы п. 2 ст. 60 НК РФ поручение налогового органа исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения. При этом плата за обслуживание по указанным операциям не взимается.

В качестве дополнительной меры для обеспечения взыскания налога за счет денежных средств налоговым органом может быть применено приостановление операций по счетам в банках, а также переводов электронных денежных средств организаций и индивидуальных предпринимателей (п. 8 ст. 46, ст. 76 НК РФ). Приостановление операций по счету означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету (в пределах суммы, указанной в решении о приостановлении), однако оно не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов, а также на 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 (п. п. 1, 2 ст. 76 НК РФ).

В п. 54 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено следующее: по смыслу положений ст. 46 НК РФ вывод о недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика в банках может быть сделан налоговым органом только на основании данных о состоянии всех известных ему счетов налогоплательщика. В целях получения указанных сведений и обеспечения в последующем возможности взыскания средств с соответствующих счетов налоговый орган вправе, руководствуясь положениями ст. 76 НК РФ, вынести решения о приостановлении операций по известным ему счетам. Получив такое решение, банк в силу п. 5 ст. 76 НК РФ обязан сообщить в

налоговый орган в электронной форме сведения об остатках денежных средств на счете, операции по которому приостановлены. При этом необходимо иметь в виду, что, если поручения на перечисление суммы налога в бюджетную систему Российской Федерации предъявляются одновременно к нескольким счетам, то совокупная сумма налога, указанная в этих поручениях, не должна превышать сумму подлежащего взысканию налога.

Особенности внесудебного взыскания налогов с бюджетных организаций с 1 января 2015 г. урегулированы в п. 3.1 ст. 46 НК РФ: при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах и электронных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) - организации либо при отсутствии информации о счетах (реквизитах корпоративных электронных средств платежа, используемых для переводов электронных денежных средств) взыскание суммы налога, не превышающей пяти миллионов рублей, производится в порядке, установленном бюджетным законодательством Российской Федерации, за счет денежных средств, отраженных на лицевых счетах указанного налогоплательщика (налогового агента) - организации.

При этом имеют место следующие разъяснения: новые правила взыскания применяются с 1 января 2015 г., независимо от того, когда именно возникла недоимка и за какой период начислены пени. По состоянию на 1 января 2015 г. по всем требованиям налогового органа, направленным налогоплательщикам указанной категории до этой даты, необходимо исчислить условный двухмесячный срок на внесудебное взыскание по ст. 46 НК РФ. Если данный срок еще не истек, то в течение оставшейся его части налоговый орган может инициировать внесудебное взыскание по ст. 46 НК РФ. Если же данный срок по состоянию на 1 января 2015 г. уже истек либо до его истечения в 2015 году налоговый орган внесудебное взыскание не инициировал, то взыскание может быть осуществлено только в судебном порядке в течение 6 месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога по ст. 48 НК РФ. Проверка соблюдения срока давности взыскания пеней осуществляется в отношении каждого дня просрочки. После истечения сроков взыскания задолженности по налогу пени по данной задолженности не взыскиваются <883>.

<883> Рекомендации Научно-консультативного совета при АС Волго-Вятского округа "Вопросы применения налогового законодательства" (по итогам заседания 28 мая 2015 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2015. N 4; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс"; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

Как следует из п. 7 ст. 46 НК РФ, **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 ст. 47 НК РФ.

Кроме того, указанное обстоятельство (невозможность реализации процедуры по ст. 46 НК РФ) порождает право налогового органа на применение ареста имущества налогоплательщика-организации. В силу п. 3 ст. 77 НК РФ 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 ст. 46 НК РФ и при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика-организации либо его электронных денежных средств или при отсутствии информации о счетах налогоплательщика-организации либо информации о реквизитах его корпоративного электронного средства платежа, используемого для переводов электронных денежных средств.

Соответственно, арест имущества может применяться налоговым органом и превентивно - для обеспечения последующего взыскания налога за счет иного имущества по ст. 47 НК РФ. Но применение ареста налоговым органом не исключает последующего наложения ареста на то же имущество судебным приставом-исполнителем (ст. 80 Федерального закона "Об исполнительном производстве").

Предусмотренные ст. ст. 46 и 47 НК РФ меры принудительного взыскания налоговой задолженности за счет денежных средств на счетах в банках и за счет иного имущества налогоплательщика-организации представляют собой последовательные этапы единого внесудебного порядка взыскания налоговой задолженности (Постановления Президиума ВАС РФ от 8 февраля 2011 г. N 8229/10, от 29 ноября 2011 г. N 7551/11 и от 5 февраля 2013 г. N 11254/12).

Обобщенное разъяснение дано в п. 55 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: из норм п. п. 1 - 3, 7 ст. 46, ст. 47 НК РФ следует, что налоговый орган вправе перейти к принудительному

взысканию налога за счет иного имущества налогоплательщика только после принятия надлежащих мер по взысканию налога за счет денежных средств налогоплательщика. В связи с этим судам необходимо исходить из того, что невынесение названным органом решения о взыскании налога за счет денежных средств в установленный абз. 1 п. 3 ст. 46 НК РФ срок и непринятие мер к его исполнению по общему правилу исключают возможность вынесения налоговым органом решения о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика, а также обращения его в суд с заявлением, предусмотренным абз. 3 п. 1 ст. 47 НК РФ. В то же время, если в период, установленный абз. 1 п. 3 ст. 46 НК РФ для принятия решения о взыскании налога за счет денежных средств, ведется исполнительное производство, возбужденное на основании ранее вынесенных налоговым органом постановлений о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика, что свидетельствует о недостаточности или отсутствии денежных средств на его счетах, налоговый орган вправе в указанный срок сразу принять решение о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика, если на дату принятия такого решения исполнительное производство не было окончено (прекращено). В случае отсутствия у налогового органа информации о счетах налогоплательщика названный орган также вправе сразу принять решение о взыскании налога за счет иного имущества такого налогоплательщика.

Реализация налоговым органом процедуры по ст. 47 НК РФ в отсутствие у него информации о счетах налогоплательщика, вообще говоря, требует разрешения одной проблемы. В ст. 12 Федерального закона от 2 октября 2007 г. N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве" перечислены виды исполнительных документов. В частности, таковыми являются акты органов, осуществляющих контрольные функции, о взыскании денежных средств с приложением документов, содержащих отметки банков или иных кредитных организаций, в которых открыты расчетные и иные счета должника, о полном или частичном неисполнении требований указанных органов в связи с отсутствием на счетах должника денежных средств, достаточных для удовлетворения этих требований (п. 5 ч. 1), акты других органов в случаях, предусмотренных федеральным законом (п. 8 ч. 1).

Соответственно, если исходить из п. 5 ч. 1 ст. 12 указанного Федерального закона, то налоговый орган формально должен приложить к постановлению по ст. 47 НК РФ, направляемому судебному приставу-исполнителю, инкассовое поручение с отметкой банка о его неисполнении (неполном исполнении). Однако очевидно, что в условиях отсутствия у налогового органа информации о счетах такое инкассовое поручение приложить невозможно. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 5 ноября 2013 г. N 8545/13 данная проблема разрешена: приложение инкассового поручения с такой отметкой не признано необходимым. С точки зрения Суда, когда у органа контроля отсутствует информация о счетах плательщика, он вправе принять решение о взыскании платежей за счет имущества плательщика страховых взносов в форме соответствующего постановления и направить его судебному приставу-исполнителю для исполнения. Постановление, содержащее указание на отсутствие у органа контроля информации о счетах плательщика, является самостоятельным исполнительным документом применительно к п. 8 ч. 1 ст. 12 Закона об исполнительном производстве.

При этом в силу п. 3.1 ст. 60 НК РФ при невозможности исполнения поручения налогоплательщика в срок, установленный НК РФ, в связи с отсутствием (недостаточностью) денежных средств на корреспондентском счете банка, открытом в учреждении ЦБ РФ, или поручения налогового органа в срок, установленный НК РФ, в связи с отсутствием (недостаточностью) денежных средств на счете налогоплательщика либо на корреспондентском счете банка, открытым в учреждении ЦБ РФ, банк обязан в течение дня, следующего за днем истечения установленного НК РФ срока исполнения поручения, сообщить о неисполнении (частичном исполнении) поручения налогоплательщика в налоговый орган по месту нахождения банка и налогоплательщику, а о неисполнении (частичном исполнении) поручения налогового органа - в налоговый орган, который направил это поручение, и в налоговый орган по месту нахождения банка (его обособленного подразделения).

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 января 2006 г. N 10353/05 разъяснено, что одним из существенных условий для применения правил принудительного взыскания налога налоговым органом во внесудебном порядке является ограничение срока, в пределах которого налоговые органы вправе взыскать налог за счет денежных средств или иного имущества налогоплательщика без обращения в суд. Как указал КС РФ в Определении от 8 февраля 2007 г. N 381-О-П, допущение не ограниченного временными рамками принудительного погашения задолженности по налогам и сборам вступает в противоречие с конституционными принципами, лежащими в основе правового регулирования отношений в области государственного принуждения и исполнения имущественных обязанностей.

Соответственно, в силу п. 1 ст. 47 НК РФ решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя принимается в течение **одного года** после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Для взыскания налога за счет иного имущества организации (индивидуального предпринимателя) руководитель налогового органа в соответствии с п. п. 1, 2 ст. 47 НК РФ принимает два сходных

ненормативных акта - решение и постановление. Решение остается в налоговом органе (налогоплательщику не высылается), а постановление в течение трех рабочих дней направляется судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом "Об исполнительном производстве" и ст. 47 НК РФ. Как разъяснено в п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25, установленная НК РФ процедура принудительного взыскания задолженности за счет имущества должника не предусматривает направления налоговым органом должнику решения об этом или копии этого решения. Данное решение направляется налоговым органом судебному приставу-исполнителю, который, возбудив на его основании исполнительное производство, и уведомляет о нем должника. Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 13 февраля 2007 г. N 14529/06 отмечается, что указанный 3-дневный срок пресекательным не является, налоговый орган вправе направить постановление судебному приставу-исполнителю в пределах срока, установленного в Федеральном законе "Об исполнительном производстве", то есть в течение шести месяцев (ч. 6 ст. 21). Сходный вывод ранее был сделан в п. 19 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25: возможность принудительного взыскания утрачивается в т.ч. при пропуске налоговым органом срока предъявления судебному приставу-исполнителю для принудительного исполнения постановления о взыскании налогов за счет имущества должника.

Следует напомнить, что принудительная реализация имущества точно так же облагается налогами у налогоплательщика, как если бы имущество реализовывал сам налогоплательщик (если только иное не следует из закона). В противном случае такая реализация имущества могла бы быть выгоднее налогоплательщику, чем самостоятельная, чем, скорее всего, налогоплательщики бы активно пользовались. Однако имеют место и исключения: в соответствии с подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ не признаются объектом налогообложения НДС операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами).

При реорганизации юридического лица, в отношении которого на основании постановления налогового органа возбуждено исполнительное производство, производится замена должника. Данное действие осуществляется судебным приставом-исполнителем на основании принятого налоговым органом решения о правопреемстве (Постановление Президиума ВАС РФ от 24 мая 2011 г. N 17962/10).

В силу п. 4 ст. 69 Федерального закона "Об исполнительном производстве" при отсутствии или недостаточности у должника денежных средств взыскание обращается на иное имущество, принадлежащее ему на праве собственности, хозяйственного ведения и (или) оперативного управления, за исключением имущества, изъятого из оборота, и имущества, на которое в соответствии с федеральным законом не может быть обращено взыскание, независимо от того, где и в чьем фактическом владении и (или) пользовании оно находится. Исходя из п. 2 ст. 129 ГК РФ законом или в установленном законом порядке могут быть введены ограничения оборотоспособности объектов гражданских прав, в частности могут быть предусмотрены виды объектов гражданских прав, которые могут принадлежать лишь определенным участникам оборота либо совершение сделок с которыми допускается по специальному разрешению. Соответственно, и налог не может быть принудительно взыскан за счет имущества, исключенного из гражданского оборота на основании закона (Постановление Президиума ВАС РФ от 6 апреля 2010 г. N 17359/09).

Следует учесть, что отсутствие у должника имущества, на которое может быть обращено взыскание, дает право судебному приставу-исполнителю окончить исполнительное производство и вернуть налоговому органу постановление о взыскании налога за счет имущества в связи с невозможностью его исполнения (п. 4 ч. 1 ст. 46 Федерального закона "Об исполнительном производстве"). Однако в течение шести месяцев с данного момента (ч. ч. 6, 6.1 ст. 21, ч. 3 ст. 22, ч. 4 ст. 46 Федерального закона "Об исполнительном производстве", п. 6 информационного письма Президиума ВАС РФ от 21 июня 2004 г. N 77 "Обзор практики рассмотрения дел, связанных с исполнением судебными приставами-исполнителями судебных актов арбитражных судов") налоговый орган вправе вновь предъявить исполнительный документ к исполнению в службу судебных приставов-исполнителей, то есть инициирование принудительного исполнения может быть осуществлено налоговым органом неоднократно. Существенным является соблюдение налоговым органом шестимесячного срока с момента очередного возврата исполнительного документа, поскольку при его пропуске возможность принудительного исполнения также утрачивается (он фактически является пресекательным).

Интересно то, что в силу подп. 4.1 п. 1 ст. 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 случае вынесения судебным приставом-исполнителем постановления об окончании исполнительного производства при возврате взыскателю исполнительного документа по основаниям, предусмотренным п. п. 3 и 4 ч. 1 ст. 46 Федерального закона от 2 октября 2007 г. N 229-ФЗ "Об

исполнительном производстве", если с даты образования недоимки и (или) задолженности по пеням и штрафам прошло более пяти лет, в следующих случаях:

- ее размер не превышает размера требований к должнику, установленного законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве) для возбуждения производства по делу о банкротстве;

- судом возвращено заявление о признании должника банкротом или прекращено производство по делу о банкротстве в связи с отсутствием средств, достаточных для возмещения судебных расходов на проведение процедур, применяемых в деле о банкротстве.

Размер требований к должнику следует из п. 2 ст. 6 Федерального закона от 26 октября 2002 г. N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)": в общем случае производство по делу о банкротстве может быть возбуждено арбитражным судом при условии, что требования к должнику - юридическому лицу в совокупности составляют не менее чем триста тысяч рублей, к должнику-гражданину - не менее чем пятьсот тысяч рублей.

Соответственно, длительная невозможность взыскания условно "небольшой" недоимки порождает право налогоплательщика на ее списание налоговым органом.

Интересно то, что в п. 85 Инструкции Минфина СССР от 12 июня 1981 г. N 121 "По применению положений о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей" (утратила силу) было установлено, что сложение с граждан СССР, лиц без гражданства и иностранных физических лиц недоимок и пени (кроме недоимок и пени по сельскохозяйственному налогу и государственному обязательному страхованию) может производиться на основании письменных заявлений недоимщиков в случаях: 1) невозможности взыскания недоимки в течение года после ее образования из-за отсутствия имущества и денежных доходов, на которые по закону может быть обращено взыскание, подтвержденной актом обследования недоимщика; 2) нерозыска недоимщика, выбывшего из места постоянного жительства, в течение года со времени выбытия и отсутствия по месту прежнего жительства имущества, на которое по закону может быть обращено взыскание.

В соответствии со сведениями, приведенными С. Преснарвичем, судьей Высшего Административного Суда Польши: по законодательству этой страны прекращение налоговых обязанностей происходит в т.ч. вследствие истечения давности <884>.

<884> Преснарвич С. Конституционный трибунал и Высший административный суд Польши об установлении и отмене налоговых льгот // Налоговед. 2014. N 8. С. 78.

Президиум ВАС РФ в Постановлении от 19 июля 2005 г. N 853/05 указал, что НК РФ не содержит норм, предусматривающих отзыв налоговым органом инкассовых поручений из банков как обязательное условие принятия решения о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика. Однако, как это следует из указанного Постановления ВАС РФ, после вынесения решения о взыскании налога за счет иного имущества налоговая инспекция приостановила исполнение инкассовых распоряжений, направленных в банк. Указанная мера, очевидно, была принята налоговым органом для того, чтобы исключить возможность двойного взыскания налога.

Кроме того, в силу п. 4.1 ст. 46 НК РФ действие поручения налогового органа на списание и перечисление денежных средств со счетов приостанавливается в т.ч. 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.

Переход от процедуры внесудебного взыскания налога за счет денежных средств (ст. 46 НК РФ) к процедуре внесудебного взыскания налога за счет иного имущества (ст. 47 НК РФ), очевидно, возможен только в том случае, если первая процедура была инициирована налоговым органом законно. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 июля 2009 г. N 2599/09, принятом по вопросу оспаривания решения и постановления о взыскании пеней за счет имущества налогоплательщика, отмечается, что решением арбитражного суда в рамках другого дела решение инспекции о взыскании пеней за счет денежных средств признано недействительным, как принятое с пропуском срока, установленного п. 3 ст. 46 НК РФ. Следовательно, при наличии недействительного в силу п. 3 ст. 46 НК РФ решения о взыскании пеней за счет денежных средств предприятия у инспекции отсутствовало право на взыскание пеней за счет его имущества в порядке, установленном п. 1 ст. 47 НК РФ.

Обязанность по уплате налога считается исполненной (п. 6 ст. 47 НК РФ) с момента реализации имущества и погашения задолженности за счет вырученных сумм. Если по каким-либо причинам налогоплательщик уплатит налог самостоятельно уже после направления судебным приставам-исполнителям постановления о взыскании налога за счет иного имущества, то налоговый орган, как правило, направляет в службу судебных приставов-исполнителей письмо об уменьшении

взыскиваемой по постановлению задолженности с целью исключения возможности повторного взыскания налога (Постановление Президиума ВАС РФ от 11 мая 2010 г. N 17832/09).

Формы документов, используемых налоговыми органами при взыскании задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации (в т.ч. решения о взыскании налога по ст. 46 НК РФ, решения и постановления о взыскании налога по ст. 47 НК РФ), утверждены Приказом ФНС России от 3 октября 2012 г. N ММВ-7-8/662@.

Необходимо отметить, что взыскание текущих обязательных платежей (налогов) с организации-банкрота может производиться исключительно за счет денежных средств по ст. 46 НК РФ, процедура по ст. 47 НК РФ неприменима (Постановления Президиума ВАС РФ от 1 февраля 2011 г. N 13220/10, N 12635/10).

В ряде случаев взыскание налога с организаций (индивидуальных предпринимателей) производится только в судебном порядке. Так, налоговым органом может быть пропущен двухмесячный срок на принятие решения о внесудебном взыскании налога за счет денежных средств на счетах в банках или годичный срок на принятие решения о взыскании налога за счет иного имущества. В соответствии с п. 3 ст. 46, п. 1 ст. 47 НК РФ решения о внесудебном взыскании, принятые после истечения указанных сроков, считаются недействительными и исполнению не подлежат. В актах КС РФ (в т.ч. Определениях от 22 марта 2011 г. N 321-О-О, от 16 февраля 2012 г. N 307-О-О) отмечается, что вынесение налоговым органом решения о взыскании за пределами указанных сроков влечет в силу прямого указания закона его недействительность, что исключает возможность внесудебного взыскания налоговой задолженности.

В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с заявлением о взыскании с организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. Иными словами, при пропуске указанных сроков у налогового органа в силу закона происходит переход от права на внесудебное взыскание к праву на судебное взыскание (также ограниченного во времени). Отличия состоят в том, что при пропуске двухмесячного срока на принятие решения о взыскании налога за счет денежных средств (п. 3 ст. 46 НК РФ) налоговый орган может обратиться в суд в течение **шести месяцев** после истечения срока исполнения требования об уплате налога, а при пропуске годичного срока на принятие решения о взыскании налога за счет иного имущества (п. 1 ст. 47 НК РФ) - в течение **двух лет** со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Соответствующее разъяснение, применительно к ст. 46 НК РФ, дано в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 мая 2011 г. N 18602/10: исходя из положений ст. ст. 46, 70 НК РФ срок давности взыскания включает трехмесячный срок на предъявление требования, срок на его добровольное исполнение и шестимесячный срок для обращения в арбитражный суд. При этом пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Как следует из п. 59 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, при применении п. 1 ст. 47 НК РФ судам необходимо исходить из того, что указанное требование налогового органа подлежит рассмотрению по существу по правилам гл. 26 АПК РФ. В частности, в ходе судебного разбирательства устанавливается наличие оснований для взыскания заявленных сумм, проверяется правильность расчета взыскиваемой суммы.

Разумеется, двухлетний срок на обращение в суд по ст. 47 НК РФ будет в распоряжении налогового органа только тогда, когда у него было право на принятие решения о взыскании налога за счет иного имущества, но в установленный годичный срок он этим правом не воспользовался. Право же на принятие решения о взыскании налога за счет иного имущества у налогового органа будет только тогда, когда будут выполнены условия п. 7 ст. 46 НК РФ: при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах или при отсутствии информации о счетах. Соответственно, если у налогового органа имеется информация о счетах, а на данных счетах есть в достаточном объеме денежные средства, то налоговый орган сможет (будет обязан) реализовать только процедуру по ст. 46 НК РФ, а в случае пропуска двухмесячного срока на принятие решения о взыскании за счет денежных средств на счетах в банках срок на обращение в суд составит шесть месяцев (Постановление Президиума ВАС РФ от 21 июля 2009 г. N 2599/09).

Следует отметить, что все указанные сроки на внесудебное и судебное взыскание отсчитываются от единой даты - от момента истечения срока исполнения требования об уплате налога. Примечательно то, что направление требования об уплате налога (авансового платежа, пени, санкций) установлено в ч. 2 ст. 213 АПК РФ для налогового органа как обязательная досудебная процедура: заявление о взыскании подается в арбитражный суд, если не исполнено требование заявителя об уплате взыскиваемой суммы в добровольном порядке или пропущен указанный в таком требовании срок уплаты. Аналогичный порядок предусмотрен и в ч. 2 ст. 286 КАС РФ: административное исковое заявление о взыскании обязательных платежей и санкций может быть подано в суд в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате обязательных платежей и санкций. Пропущенный по уважительной

причине срок подачи административного искового заявления о взыскании обязательных платежей и санкций может быть восстановлен судом.

В других случаях согласно п. 2 ст. 45 НК РФ взыскание налога в судебном порядке с организации или индивидуального предпринимателя производится:

1) с лицевых счетов организаций, если взыскиваемая сумма превышает пять миллионов рублей.

Меньшие суммы взыскиваются налоговыми органами с таких организаций во внесудебном порядке, путем направления решения о взыскании в орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов (п. 3.1 ст. 46 НК РФ, ст. 242.6 БК РФ).

Судебное взыскание крупных сумм налога с организации, которой открыт лицевой счет, определенным образом соотносится с нормами бюджетного законодательства. НК РФ в п. 2 ст. 11 дает определение: лицевые счета - счета, открытые в органах Федерального казначейства (иных органах, осуществляющих открытие и ведение лицевых счетов) в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации. БК РФ в ст. 220.1 предусматривает, что учет операций по исполнению бюджета, осуществляемых участниками бюджетного процесса в рамках их бюджетных полномочий, производится на лицевых счетах, открываемых в соответствии с положениями БК РФ в Федеральном казначействе, финансовом органе субъекта Российской Федерации (муниципального образования), органе управления государственным внебюджетным фондом Российской Федерации. Согласно п. 1 ст. 239 БК РФ иммунитет бюджетов бюджетной системы Российской Федерации представляет собой правовой режим, при котором обращение взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации осуществляется только на основании судебного акта (за исключением прямо указанных в БК РФ случаев, и это - один из таких случаев). Таким образом, указанная норма п. 2 ст. 45 НК РФ о судебном взыскании налога в основном рассчитана на бюджетные организации.

Наличие у бюджетной организации не только лицевого счета в органах Федерального казначейства, но и расчетных счетов в банках, порядка взыскания не меняет. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 июля 2008 г. N 4252/08 разъяснено, что исходя из п. п. 2 и 8 ст. 45 НК РФ взыскание с учреждения налога и пеней может производиться только в судебном порядке. При этом указанные положения НК РФ не содержат исключений из судебной процедуры взыскания в отношении денежных средств, находящихся на валютных счетах организации, которой открыт лицевой счет, и в отношении имущества, приобретенного такой организацией за счет средств от предпринимательской деятельности.

В части судебного взыскания крупных сумм с бюджетных организаций остается актуальным п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 17 мая 2007 г. N 31 "О рассмотрении арбитражными судами отдельных категорий дел, возникающих из публичных правоотношений, ответчиком по которым выступает бюджетное учреждение": в судебном порядке осуществляется взыскание с бюджетных учреждений задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам за налоговые правонарушения, поскольку применение к данным организациям установленной ст. ст. 46 и 47 НК РФ внесудебной процедуры взыскания по решению налогового органа исключено п. 2 ст. 45 НК РФ;

2) в целях взыскания недоимки, возникшей по итогам проведенной налоговой проверки, числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями) - с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий); а также в иных, предусмотренных в НК РФ возможных комбинациях (например - задолженность основных организаций взыскивается с зависимых).

Положения указанного подпункта, очевидно, направлены на исключение возможности "увода" имущества с проверенной организации, состоящей в определенном холдинге, в другую организацию холдинга.

Практика применения рассматриваемого положения незначительна, но существует, хотя и относится к предшествующим его редакциям. Так, пример подобного дела приведен в п. 3 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71. Кроме того, соответствующая ситуация рассмотрена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 октября 2011 г. N 4872/11. По мнению Суда, норма, содержащаяся в подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ, относится к случаям, когда выручка от покупателей продукции дочернего общества поступает на счета основного общества в порядке каких-либо взаиморасчетов между ними, что имело место в рассматриваемом случае. Толкование названной нормы, данное судами трех инстанций, предусматривает дополнительные требования, отсутствующие в НК РФ: положения подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ не содержат условия о том, что поступившие на счета основного общества денежные средства должны быть собственными средствами дочернего общества. Такое толкование сделает невозможным реализацию этой нормы, представляющей собой исключение из общего принципа самостоятельного исполнения обязанности по уплате налога. Принадлежность поступивших денежных средств основному обществу в целях применения упомянутой нормы не только не исключает, а напротив, обуславливает возможность взыскания с него недоимки дочернего общества при соблюдении

установленных в ней условий. Но все поступившие на счета основного общества денежные средства, на которые инспекция обращает взыскание, должны поступить за реализуемые товары (работы, услуги) дочернего общества (от его покупателей), поскольку взыскание налога на основании подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ за счет средств на счетах основного общества, имеющих иные источники, является неправомерным. Кроме того, такое толкование положений подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ не может быть распространено на выручку, поступившую на счета основного общества за реализуемые товары (работы, услуги) дочернего общества, если денежные средства поступили до момента возникновения обязанности дочернего общества по уплате налога;

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. Исходя из Определения КС РФ от 27 января 2011 г. N 91-О-О подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ создает дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков.

В плане юридической квалификации сделок необходимо отметить Определение КС РФ от 16 декабря 2002 г. N 282-О, исходя из которого сама по себе правовая квалификация сделок связана с определением вида реальной сделки (купли-продажи, мены) по предмету, существенным условиям и последствиям. Также следует учитывать п. 77 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. N 25 "О применении судами некоторых положений раздела 1 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации": при установлении в ходе налоговой проверки факта занижения налоговой базы вследствие неправильной юридической квалификации налогоплательщиком совершенных сделок и оценки налоговых последствий их исполнения налоговый орган, руководствуясь подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, вправе самостоятельно осуществить изменение юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика и обратиться в суд с требованием о взыскании доначисленных налогов. Если суд на основании оценки доказательств, представленных налоговым органом и налогоплательщиком, придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения не учел операции либо учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания данной операции или совокупности операций в их взаимосвязи.

Подобный подход можно видеть и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 марта 2012 г. N 6136/11: суд может констатировать факт недействительности ничтожной сделки не только в рамках отдельного искового производства, но и при рассмотрении иных споров, если придет к выводу о том, что недействительность сделки может непосредственно повлиять на его выводы по упомянутым делам.

Сходное разъяснение дано в п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53. Как полагает С.Г. Пепеляев, в данном разъяснении Пленум ВАС РФ разделяет налоговые последствия и юридическую судьбу сделки. Сам факт недействительности сделки несущественен для налогообложения до тех пор, пока стороны этой сделки не отказываются от полученного экономического результата недействительной сделки (например, путем реституции) <885>. Примечательна и обобщенная позиция, приведенная А.А. Рябовым: в большинстве случаев причины заключения мнимых и притворных сделок лежат в области публичного права или в области императивных норм частного права. Первые из указанных причин могут иметь значение для налогового права, поскольку в данном случае сделки являются инструментом, используемым для достижения налоговой экономии. Вторая группа причин может не оказывать такого влияния, так как имеет отношение только к гражданско-правовой сфере <886>.

<885> Пепеляев С.Г. Доктрина деловой цели и другие судебные доктрины против злоупотреблений в налоговой сфере: практика применения // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам Междунар. научно-практ. конф. 12 - 13 ноября 2007 г. / Сост. М.В. Завязочкина, под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2008. С. 121.

<886> Рябов А.А. Влияние гражданского права на налоговые отношения (доктрина, толкование, практика). М., 2014. С. 90.

Интересный вывод сделан в Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 июня 2010 г. N 16064/09. Суд отметил, что в рассматриваемом случае доначисление инспекцией налогов, начисление пеней, взыскание штрафов произошло в результате представления обществом документов, содержащих недостоверные и противоречивые сведения, которые в совокупности с другими выявленными инспекцией обстоятельствами не подтверждают факта реального осуществления им хозяйственных операций с российскими поставщиками. Поскольку доначисление инспекцией обществу налогов, начисление пеней и взыскание штрафов не обусловлены изменением юридической квалификации сделок, при вынесении решения о взыскании налогов во внесудебном порядке, их взыскании инспекцией не нарушены положения подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ. Соответственно, по мнению ВАС РФ, выявление налоговым органом нереальности

хозяйственных операций с контрагентом, отраженных в учете налогоплательщика, не является переквалификацией сделки.

Нельзя не отметить, что подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ предполагает судебное взыскание налога, если обязанность налогоплательщика по уплате налога основана на некоторых действиях налогового органа, что само по себе некорректно. Обязанность по уплате любого налога является следствием деятельности (действий) самого налогоплательщика, а не налогового органа. Налоговый орган, проведя проверку, может только согласиться (не согласиться) с тем расчетом налога, который произвел сам налогоплательщик, и, возможно, доначислить налог (в т.ч. иначе оценив имевшую место облагаемую деятельность налогоплательщика). Кроме того, если еще более-менее можно пытаться проанализировать, что имел в виду законодатель, говоря об "изменении налоговым органом юридической квалификации сделки", то определить, что значит "изменение налоговым органом статуса и характера деятельности налогоплательщика" крайне затруднительно.

По этой причине высказывается мнение, что в ситуациях перевода налогоплательщика с одной системы налогообложения на другую, доначисления НДС в результате выводов о том, что реальная поставка товаров (работ, услуг) произведена не тем поставщиком, который указан в документах, нет оснований для судебного взыскания налога на основании подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ <887>.

<887> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "О практике применения налогового законодательства" (по итогам заседания 27 октября 2011 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2011. N 4; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс"; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

Еще более интересная позиция выражена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 июля 2013 г. N 3372/13. Доначисление предпринимателю-работодателю "зарплатного" ЕСН по итогам проверки было произведено налоговым органом, обосновавшим, что имело место заключение предпринимателем договоров аутсорсинга с несколькими организациями с целью получения необоснованной налоговой выгоды, а также заключение гражданско-правовых сделок (договоров) возмездного оказания услуг с несколькими физическими лицами при наличии с ними фактических трудовых отношений. Предприниматель оспорил решение по результатам проверки (безрезультатно) и, впоследствии, внесудебное взыскание налога. По мнению Суда, судебный порядок взыскания налогов, доначисленных в результате переквалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера его деятельности, призван обеспечить судебный контроль прежде всего за законностью доначисления таких налогов. Между тем такой контроль может быть обеспечен как путем оспаривания решения о привлечении к ответственности или решения об отказе в привлечении к ответственности, так и путем обращения в арбитражный суд с заявлением о взыскании налога, доначисленного таким решением. В связи с этим само по себе несоблюдение судебного порядка взыскания налога, при том что решение инспекции о привлечении к ответственности, на основании которого было вынесено решение инспекции о взыскании налога за счет денежных средств на счетах налогоплательщика-организации или индивидуального предпринимателя, было предметом судебного контроля и признано законным, не свидетельствует о нарушении прав и законных интересов налогоплательщика.

С учетом указанной судебной практики, подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, как представляется, больше дезориентирует правоприменителей, чем предоставляет налогоплательщикам реальные возможности для защиты своих прав. Данное положение следует вообще исключить из НК РФ либо существенно переработать. Как правило, организации (индивидуальные предприниматели), оспаривая на основании указанной нормы примененный к ним порядок взыскания налога и настаивая на необходимости иного порядка, в действительности рассчитывают сделать взыскание в принципе невозможным (например - налоговый орган взыскивает налог во внесудебном порядке, организация оспаривает его и настаивает на судебном порядке, прекрасно понимая, что срок на обращение в суд налоговым органом уже пропущен);

4) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога возникла по результатам проверки федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

В п. 11 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено, что такие проверки проводятся названным федеральным органом по правилам раздела V.1 НК РФ. Однако судебная практика применения данного положения пока не сложилась.

Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 11 мая 2010 г. N 17832/09 в п. 2 ст. 45, п. 3 ст. 46 и в п. 1 ст. 47 НК РФ представлен исчерпывающий перечень случаев для обращения налогового органа в суд с заявлением о взыскании налога с организации или с индивидуального предпринимателя.

Относительно сроков на направление требования об уплате налога и на обращение в суд с заявлением о взыскании налога в порядке п. 2 ст. 45 НК РФ необходимо иметь в виду Постановление Президиума ВАС РФ от 13 мая 2008 г. N 16933/07. Суд указал, что исходя из содержания п. 2 ст. 48 НК РФ заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица может быть подано налоговым органом в соответствующий суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Требование должно быть направлено налогоплательщику в сроки, установленные ст. 70 НК РФ. Указанные нормы, основанные на принципе всеобщности и равенства налогообложения (п. 1 ст. 3 НК РФ), подлежат применению и при взыскании в судебном порядке недоимок по налогам с юридических лиц.

Кроме того, очевидно, что могут иметь место ситуации, в которых предполагается исключительно судебное взыскание налога с индивидуального предпринимателя через акт суда общей юрисдикции (мирового судьи). Например, если подобный налогоплательщик имеет в собственности квартиру и проживает в ней, налог на имущество физических лиц с данной квартиры не имеет отношения к предпринимательской деятельности и должен взыскиваться только в судебном порядке. То, что индивидуальные предприниматели, владеющие облагаемым имуществом, уплачивают рассматриваемый налог на равных с иными физическими лицами, а сам по себе статус предпринимателя здесь принципиального значения не имеет, подтверждено в Определении КС РФ от 25 февраля 2010 г. N 310-О-О.

Естественно, могут иметь место и "пограничные" случаи (в т.ч. транспортный налог с автомобиля, используемого как в личных целях, так и в предпринимательской деятельности). Впрочем, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 января 2009 г. N 11519/08 сомнений относительно подведомственности арбитражному суду заявления индивидуального предпринимателя о признании недействительным требования налогового органа об уплате транспортного налога за автомобиль MA3 5433 выражено не было.

Есть вопрос и об актуальности в современных условиях разъяснения, данного в п. 1 информационного письма Президиума ВАС РФ от 21 июня 1999 г. N 42 "Обзор практики рассмотрения споров, связанных с взиманием подоходного налога": споры между индивидуальными предпринимателями и налоговыми органами, возникающие в связи с исчислением подоходного налога, подведомственны арбитражным судам независимо от основания возникновения спора. По мнению ВАС РФ, индивидуальный предприниматель составляет единую налоговую декларацию, где учитываются все доходы, льготы и расходы, имеющие отношение к налоговому периоду. Налоговый орган по результатам оценки этой декларации и других документов, представленных предпринимателем, принимает решение о размере подлежащего уплате подоходного налога. Характер указанного спора не зависит от того, какие обстоятельства влекут уменьшение размера совокупного налогооблагаемого дохода и подоходного налога.

Определенную проблему представляет взыскание в судебном порядке пени за неуплату налога, поскольку она подлежит начислению за каждый день просрочки (ст. 75 НК РФ). Соответственно, сумма пени, указанная в требовании об уплате налога, возрастет на момент обращения налогового органа в суд, продолжит расти до момента вынесения судом решения и будет далее увеличиваться вплоть до фактического взыскания (уплаты) налога, на сумму которого она начисляется. Если налог, несмотря на наличие судебного акта о его взыскании, не уплачен и не взыскан (например - у налогоплательщика отсутствует имущество), то было бы неразумно требовать от налогового органа периодического направления требования об уплате налога на сформировавшуюся сумму пени и периодического же направления в суд заявлений о взыскании данной суммы.

Вариант решения данной проблемы предложен в п. 61 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: в тех случаях, когда в состав требований налогового органа включено требование о взыскании пеней и к моменту обращения налогового органа в суд недоимка не погашена налогоплательщиком, названный орган в ходе судебного разбирательства вправе на основании ст. 49 АПК РФ увеличить размер требований в части взыскания пеней. При погашении налогоплательщиком недоимки до принятия судом решения по заявлению налогового органа размер подлежащих взысканию пеней указывается в решении суда в твердой сумме. Если на момент принятия решения сумма недоимки не уплачена налогоплательщиком, в решении суда о взыскании с налогоплательщика пеней должны содержаться следующие сведения: размер недоимки, на которую начислены пени; дата, начиная с которой производится начисление пеней; процентная ставка пеней с учетом положений ст. 75 НК РФ; указание на то, что пени подлежат начислению по день фактической уплаты недоимки.

Зачет излишне уплаченного (взысканного) налога налоговым органом без заявления налогоплательщика (п. 5 ст. 78, п. 1 ст. 79 НК РФ) также является разновидностью принудительного исполнения обязанности по уплате налога. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 г. N 15856/12 разъяснено, что зачет является разновидностью (формой) принудительного взыскания

задолженности, поскольку производится погашение имеющейся у налогоплательщика задолженности перед бюджетом в отсутствие его волеизъявления. Данная позиция впоследствии была уточнена в п. 32 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57. Ранее аналогичную позицию выражал, например, М.Ю. Орлов <888>. Соответственно, налоговый орган, проводя такой зачет, обязан соблюдать пресекательные сроки на внесудебное взыскание налога (Определение КС РФ от 8 февраля 2007 г. N 381-О-П, п. 32 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, Постановления Президиума ВАС РФ от 24 октября 2006 г. N 5274/06, от 9 декабря 2008 г. N 8689/08). Кроме того, исходя из этой позиции высших судебных органов, очевидно, что зачету должно предшествовать направление требования об уплате налога на погашаемую через зачет недоимку.

<888> Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учебн. пособие. М., 2009. С. 147.

В Определении КС РФ от 24 сентября 2013 г. N 1277-О отмечается, что в случае образования у налогоплательщика переплаты суммы налога на нее распространяются все конституционные гарантии права собственности, поскольку ее уплата в таком случае произведена при отсутствии законного на то основания. В связи с этим ст. ст. 78 и 79 НК РФ закреплено право налогоплательщика на возврат излишне уплаченной либо взысканной суммы налога, за исключением случаев, когда у него имеется налоговая задолженность. Налоговый орган в этом случае самостоятельно направляет сумму излишне уплаченного либо взысканного налога в счет погашения данной задолженности (абз. 2 п. 1 ст. 79 НК РФ). Такое правовое регулирование позволяет оперативно и эффективно удовлетворить имущественное притязание государства и способствует исполнению конституционной обязанности налогоплательщика по уплате законно установленного, но вовремя не уплаченного налога.

Таким образом, налоговый орган, обладая информацией о наличии задолженности по налогам у любого налогоплательщика, обязан инициировать процедуру принудительного взыскания налога, которая в общем случае начинается с направления (вручения) требования об уплате налога (Определение КС РФ от 22 марта 2012 г. N 479-О-О, п. 6 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71; п. п. 21, 24 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25, п. 31 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57). При несвоевременном инициировании данной процедуры срок на принудительное взыскание налога (и, соответственно, его окончание) будет исчисляться так же, как если бы процедура была инициирована в надлежащий момент времени. Таким образом, поскольку срок (совокупность сроков) на принудительное взыскание в определенный момент времени истечет, налоговый орган, не предпринимая мер по взысканию задолженности, рискует со временем утратить саму возможность принудительного взыскания. В частности, при обращении в суд ему придется обосновывать наличие уважительных причин пропуска срока на судебное взыскание (при их наличии).

Тот же вывод следует сделать и для тех налогов, по которым налоговый орган изначально обязан направлять налогоплательщику налоговое уведомление об их добровольной уплате не позднее 30 рабочих дней до наступления срока платежа (п. 2 ст. 52 НК РФ). Течение сроков на принудительное взыскание конкретного налога будет происходить так же, как если бы уведомление было направлено вовремя. При ином подходе принудительное взыскание налога не будет ограничено сроками, что противоречит принципу правовой определенности, отраженному, в частности, в Постановлениях КС РФ от 24 июня 2009 г. N 11-П и от 20 июля 2011 г. N 20-П (никто не может быть поставлен под угрозу возможного обременения на неопределенный срок). Конкретизация этой идеи произведена, например, в Определении КС РФ от 22 апреля 2014 г. N 822-О: в п. 1 ст. 70 НК РФ федеральный законодатель, действуя в рамках своей дискреции, установил сроки направления требования налогоплательщику. При этом нарушение сроков, установленных ст. 70 НК РФ, не может приводить к увеличению сроков, установленных для принудительного взыскания налогов иными статьями НК РФ.

Данный подход отражается и в судебной практике по конкретным делам. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 марта 2009 г. N 15592/08 исследовался вопрос о законности направления предпринимателю требования об уплате налога за пределами сроков на принудительное взыскание (задолженность относилась к 2002 - 2003 гг., требование направлено в конце 2007 г.). Проблема состояла в том, что информация о неисполнении предпринимателем обязанности по уплате налога имела в распоряжении налогового органа, но должностные лица инспекции ввели ошибочные данные в компьютерную программу, отслеживающую наличие задолженности. В связи с выявлением данного внутреннего нарушения отделом безопасности налогового органа, требование было направлено предпринимателю. Суд указал, что факт выявления отделом безопасности неправомерных действий инспекции при отсутствии вины предпринимателя не мог влиять на течение срока давности на выставление требования.

В связи с изложенным необходимо учесть особенность взыскания налогов, у которых установлен длительный налоговый период, разделенный на несколько отчетных периодов, по итогам которых

подлежат уплате авансовые платежи (в том числе налоги на прибыль и на имущество организаций). Проблема состоит в том, что налоговый орган, получив от налогоплательщика расчет авансового платежа, может пропустить сроки на его взыскание. Однако, получив расчет итоговой суммы налога по итогам налогового периода, налоговый орган может инициировать ее взыскание своевременно, при том что часть данной суммы будет составлять ранее не взысканный авансовый платеж. Данная проблема может быть разрешена на основании правовой позиции, выраженной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 мая 2006 г. N 15072/05: если каждый последующий отчетный период включает в себя нарастающим итогом предыдущий отчетный период, то налоговый орган может осуществлять меры по взысканию по окончании как отчетных, так и налогового периодов в зависимости от времени выставления соответствующего требования об уплате этой недоимки.

При утрате возможности принудительного взыскания сама по себе обязанность по уплате налога не прекращается, но, как разъяснено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 6 ноября 2007 г. N 8241/07, при отсутствии возможности принудительного взыскания налога также отсутствует возможность начисления (и, соответственно, принудительного взыскания) пени за неуплату этого налога. Кроме того, следует учитывать, что даже если пресекательные сроки на взыскание налога не истекли (или, например, налог уже присужден решением суда, но фактически не взыскан), то пеня, начисленная на данный налог за определенный период, сама по себе должна подробно анализироваться на предмет соблюдения пресекательных сроков на ее взыскание. В ряде Постановлений Президиума ВАС РФ (в т.ч. от 13 мая 2008 г. N 16933/07, от 12 октября 2010 г. N 8472/10, от 18 мая 2011 г. N 18602/10, от 21 июня 2011 г. N 16705/10, от 20 сентября 2011 г. N 3147/11, от 29 мая 2012 г. N 17259/11, от 28 мая 2013 г. N 333/13) разъяснено, что в отличие от недоимки, для которой определены конкретные сроки уплаты, пени начисляются за каждый день просрочки до даты фактической уплаты задолженности. Проверка соблюдения срока давности взыскания пеней осуществляется судом в отношении каждого дня просрочки.

Уточненное разъяснение дано в п. 57 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: при применении ст. ст. 46, 47, п. п. 3, 6 ст. 75 НК РФ судам необходимо исходить из того, что пени могут взыскиваться только в том случае, если налоговым органом были своевременно приняты меры к принудительному взысканию суммы соответствующего налога. В этом случае начисление пеней осуществляется по день фактического погашения недоимки.

Поскольку срок на судебное взыскание налога (п. 3 ст. 46, п. 1 ст. 47 и п. 2 ст. 48 НК РФ) может быть восстановлен, представляют интерес следующие разъяснения: если в отношении определенной суммы налога суд не решил вопрос о восстановлении срока на ее взыскание, данная сумма налога должна презюмироваться не подлежащей принудительному взысканию. Пени, начисленные на данную сумму налога, до решения вопроса о восстановлении срока на взыскание самого налога также должны презюмироваться не подлежащими принудительному взысканию <889>.

<889> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "О практике применения налогового законодательства" (по итогам заседания 27 октября 2011 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2011. N 4; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс"; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

Так как пени в ст. 72 НК РФ названы одним из способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, уместно провести некоторую аналогию с нормами гражданского права об исковой давности и практикой их применения. В п. 24 Постановления Пленумов ВС РФ от 12 ноября 2001 г. N 15 и ВАС РФ от 15 ноября 2001 г. N 18 разъяснено следующее: поскольку с истечением срока исковой давности по главному требованию истекает срок исковой давности и по дополнительным требованиям (ст. 207 ГК РФ), судам следует иметь в виду, что, в частности, при истечении срока исковой давности по требованию о возврате или уплате денежных средств истекает срок исковой давности по требованию об уплате процентов, начисляемых в соответствии со ст. 395 ГК РФ. Возможность аналогии следует, в частности, из Определения КС РФ от 8 февраля 2007 г. N 381-О-П: обязанность по уплате пеней производна от основного налогового обязательства и является не самостоятельной, а обеспечивающей (акцессорной) обязанностью, способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога. Соответственно, как это отмечено, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 февраля 2011 г. N 8229/10, пени не могут служить способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, возможность взыскания которого утрачена.

В связи с изложенным представляют интерес сведения, приведенные И.Е. Энгельманом в отношении русского дореволюционного законодательства: долголетним неплатежом податей никто не освобождается от общей обязанности платить установленные подати, пошлины и сборы. Но от этой общей обязанности, не погашаемой по русскому праву никакой давностью, следует различать обязанность внести отдельный оклад, назначенный к поступлению в государственную казну к

определенному сроку. Когда этот определенный оклад не будет своевременно внесен, то производится по требованию казны полицией взыскание недоимки вместе со штрафными процентами. Всякого рода же казенные взыскания, более 10 лет продолжающиеся и в течение такового времени не кончены суть, и по основному закону о давности должны быть оставлены. Изначально, при составлении Свода законов в 1832 году недоимки податей и сборов не были изъяты из-под действия давности. Однако впоследствии в законодательстве было установлено, что давности не подлежит основанное на государственном праве право казны требовать уплаты установленных законом податей, пошлин и сборов <890>. Конкретно, в п. 3 Устава о прямых налогах было прямо предусмотрено, что десятилетняя давность на взыскание податей и государственных повинностей не распространяется <891>. С исторической же точки зрения представляет интерес относительно недавно действовавшая ст. 24 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (утратил силу): срок исковой давности по претензиям, предъявляемым к физическим лицам по взысканию налогов в бюджет, составляет три года. Бесспорный порядок взыскания недоимок по налогам с юридических лиц может быть применен в течение шести лет с момента образования указанной недоимки.

<890> Энгельман И.Е. О давности по русскому гражданскому праву. СПб., 1901; СПС "Гарант".

<891> Свод законов Российской империи. Свод основных государственных законов. СПб., 1906. Т. 5. С. 1; СПС "КонсультантПлюс".

На практике может возникнуть ситуация, в которой налоговый орган ошибочно расценивает некоторую сумму налога как уплаченную излишне и возвращает ее (либо ошибочно возмещает налогоплательщику косвенный налог без наличия достаточных оснований). Впоследствии, если налоговый орган обнаружит свою ошибку, встанет вопрос о возможности и порядке взыскания с налогоплательщика данной суммы. Проблема здесь, в частности, состоит в том, что обязанность по уплате налога в свое время уже была прекращена уплатой налога (подп. 1 п. 3 ст. 44 НК РФ). Ошибочный возврат налоговым органом должным образом уплаченного налога формально не порождает обязанности по уплате налога в размере данной суммы, поскольку такого объекта налога не существует (ст. 38 НК РФ). Взыскание по процедурам, урегулированным в ст. ст. 46 - 48 НК РФ, применимо только к налогу, то есть к платежу, обязанность по уплате которого возникла вследствие наличия в деятельности плательщика объекта налогообложения. Кроме того, возвращенная налогоплательщику сумма не может быть и с достаточной точностью охарактеризована как тот самый налог, который он ранее уплачивал; и вообще говоря, не может быть квалифицирована как "недоимка" (ст. 11 НК РФ). Тем не менее в Постановлении Президиума ВАС РФ от 31 января 2012 г. N 12207/11 было признано возможным взыскание суммы излишне возмещенного НДС по стандартной процедуре, начинающейся с направления требования об уплате налога (ст. ст. 69, 70 НК РФ).

Впоследствии законодатель частично воспринял указанную правовую позицию и прямо урегулировал данную ситуацию в п. 8 ст. 101 НК РФ: в случае обнаружения в ходе налоговой проверки суммы налога, излишне возмещенной на основании решения налогового органа, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указанная сумма признается недоимкой по налогу со дня фактического получения налогоплательщиком средств (в случае возврата суммы налога) или со дня принятия решения о зачете суммы налога, заявленной к возмещению (в случае зачета суммы налога).

С этой точки зрения, если налогоплательщику под видом излишне уплаченного налога была ошибочно возвращена некоторая сумма (в т.ч. и по решению суда), но впоследствии, в связи с обнаружением ошибки, эта сумма была с налогоплательщика истребована (с соответствующей отменой ошибочного решения суда), то за период незаконного владения с налогоплательщика вполне корректно истребовать и пени по ст. 75 НК РФ. Сходным образом данный вопрос разрешен в Определении ВС РФ от 25 сентября 2014 г. по делу N 305-ЭС14-1234. Интересно то, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 января 2014 г. N 9040/13 признано обоснованным взыскание процентов по ст. 395 ГК РФ за период незаконного владения денежными средствами, взысканными на основании впоследствии отмененного решения суда.

Иногда принудительные возможности государственных органов по взысканию налога **временно приостанавливаются** в силу наличия установленных в законе обстоятельств, после прекращения которых принудительное взыскание налога может быть возобновлено.

Например, в силу п. 3 ст. 51 НК РФ исполнение обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а также обязанности по уплате причитающихся пеней и штрафов приостанавливается по решению соответствующего налогового органа в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств этих физических лиц для исполнения указанной

обязанности. Таким образом, налоговый орган при определенных обстоятельствах может (и обязан) принимать решения о приостановлении обязанности по уплате налогов. Следует отметить, что эта норма, исходя из сведений, содержащихся в справочно-правовых системах, достаточно редко применяется на практике.

Как установлено в п. 15.1 ст. 101 НК РФ, в случае, если налоговый орган, вынесший решение о привлечении налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) - физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, направил в соответствии с п. 3 ст. 32 НК РФ материалы в следственные органы, уполномоченные производить предварительное следствие по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных статьями 198 - 199.2 УК РФ, то не позднее дня, следующего за днем направления материалов, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа обязан вынести решение о приостановлении исполнения принятых в отношении этого физического лица решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа. При этом течение сроков взыскания, предусмотренных НК РФ, приостанавливается на период приостановления исполнения решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа.

Еще один пример: на время судебного разбирательства по делу о признании недействительным ненормативного акта налогового органа, на основании которого налог подлежит принудительному взысканию, арбитражный суд по ходатайству налогоплательщика может приостановить его действие (ч. 3 ст. 199 АПК РФ) либо, например, запретить принудительное взыскание налога (ст. 90 АПК РФ). В связи с этим в п. 4 информационного письма Президиума ВАС РФ от 13 августа 2004 г. N 83 "О некоторых вопросах, связанных с применением части 3 статьи 199 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации", в п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 55 "О применении арбитражными судами обеспечительных мер" разъяснено, что под приостановлением действия ненормативного правового акта, решения в ч. 3 ст. 199 АПК РФ понимается не признание акта, решения недействующим в результате обеспечительной меры суда, а запрет исполнения тех мероприятий, которые предусматриваются данным актом, решением. Как указано в п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 55, в целях предотвращения причинения значительного ущерба заявителю обеспечительные меры могут быть направлены на сохранение существующего состояния отношений (**status quo**) между сторонами. Кроме того, исходя из Определений КС РФ от 15 января 2009 г. N 242-О-П, от 4 июня 2009 г. N 1032-О-О, при наличии оснований полагать, что внесудебное взыскание налогов (пеней, санкций) нанесет положению индивидуального предпринимателя как налогоплательщику такой ущерб, при котором будут существенно затронуты его права как физического лица, указанное право арбитражного суда означает его обязанность приостановить исполнение решения налогового органа. В п. 19 Постановления Пленума ВС РФ от 10 февраля 2009 г. N 2 полномочия суда общей юрисдикции также истолкованы расширительно: на основании положений ч. 4 ст. 254 ГПК РФ судья вправе приостановить действие оспариваемого решения не только по заявлению лиц, участвующих в деле, но и по собственной инициативе, что не предрешает результата рассмотрения дела судом.

Интересно то, что в силу п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. N 46 действующее законодательство не предусматривает обязанности по уплате государственной пошлины при подаче ходатайств о приостановлении исполнения решения государственного органа, органа местного самоуправления, иного органа, должностного лица (ч. 3 ст. 199 АПК РФ).

Следует отметить, что в КАС РФ использовано несколько иное наименование обеспечительных мер: гл. 7 обозначена как "Меры предварительной защиты по административному иску".

В то же время положения АПК РФ (ГПК РФ, КАС РФ) относительно оснований для принятия обеспечительных мер являются достаточно общими (оценочными) и предполагающими существенную степень усмотрения суда при решении вопроса об их принятии. Примечательно разъяснение, следующее из общих положений п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 9 июля 2003 г. N 11: смысл обеспечительных мер состоит в том, что они имеют своей целью защиту интересов заявителя, а не лишение другого лица возможности и права осуществлять свою законную деятельность.

При этом представляется, что в существенном числе случаев временные обеспечительные меры как защищают интересы заявителя, так и в той же степени ограничивают (а зачастую и лишают) другое лицо возможности и права осуществлять свою законную деятельность. Так, приостановление исполнения решения налогового органа по результатам проверки, вообще говоря, может временно лишить его возможности осуществлять свою законную деятельность, то есть взыскивать недоимки, пени и штрафы (подп. 9 п. 1 ст. 31 НК РФ). Разъяснение, данное в упомянутом п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 55, является уже более "обтекаемым": обеспечительные меры могут быть направлены на сохранение существующего состояния отношений (**status quo**) между сторонами.

Более конкретный критерий для приостановления исполнения обжалуемого в административном порядке акта указан в п. 5 ст. 138 НК РФ: при наличии достаточных оснований полагать, что указанный акт

или указанное действие не соответствует законодательству Российской Федерации. Но очевидно то, что в АПК РФ (ГПК РФ, КАС РФ) подобные основания не могут быть предусмотрены. В отечественной правовой системе принято, что до вынесения судебного акта по делу суд не вправе как-либо публично предрешать результат его рассмотрения (подп. 7 п. 3 ст. 3 Закона РФ от 26 июня 1992 г. N 3132-1 "О статусе судей в Российской Федерации", Определение ВАС РФ от 20 октября 2009 г. N 9084/09). В Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 октября 2005 г. N 7445/05 отмечается, что судья, решая вопрос о принятии заявления общества к производству суда и проверяя соблюдение требований к форме и содержанию заявления, дал оценку обоснованности доводов общества относительно нарушения его прав и законных интересов, тогда как это возможно только при рассмотрении дела по существу и относится к ведению коллегиального состава судей.

По этой причине, даже если судье еще при принятии заявления очевидно, что обжалуемый акт не соответствует (либо наоборот, соответствует) законодательству, он не будет указывать данное обстоятельство в определении по вопросу принятия обеспечительных мер.

Интересно то, что по сведениям, приведенным Р.А. Познером, в американской правовой системе предварительные решения, в том числе предварительные судебные запреты, принимаются судом с учетом вероятности того, выиграет ли истец при полном расследовании <892>. Иными словами, в данной зарубежной правовой системе нет столь жестких правил относительно предварительных судебных оценок, что и позволяет суду учитывать вероятность выигрыша (проигрыша) дела истцом при решении вопроса о принятии обеспечительных мер.

<892> Познер Р.А. Экономический анализ права. М., 2004. С. 740.

Исходя из того, что принятие судом обеспечительной меры не должно приводить к невозможности исполнения оспариваемого (либо связанного с ним) ненормативного акта вследствие истечения сроков на внесудебное взыскание, в п. 76 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено, что в том случае, когда суд, принявший к рассмотрению заявление налогоплательщика о признании недействительным ненормативного правового акта налогового органа, на основании которого предполагается взыскание недоимки, пеней, штрафов, руководствуясь ст. 91 и ч. 3 ст. 199 АПК РФ, запретил ответчику принимать меры, направленные на принудительное взыскание оспариваемых сумм, срок, в течение которого действовало соответствующее определение суда, не включается в установленные ст. ст. 46, 47, 70 НК РФ сроки на принятие указанных мер, поскольку в этот период существуют юридические препятствия для осуществления налоговым органом необходимых для взыскания действий. В случае отказа в удовлетворении заявления налогоплательщика, оставления такого заявления без рассмотрения, прекращения производства по делу резолютивная часть соответствующего решения должна содержать указание на отмену принятых обеспечительных мер с момента вступления в силу судебного акта.

В качестве примера неверного применения обеспечительной меры можно привести Постановление Президиума ВАС РФ от 1 июня 2010 г. N 3342/10 - через применение мер по ч. 3 ст. 199 АПК РФ арбитражный суд фактически воспрепятствовал исполнению судебного акта суда общей юрисдикции (было приостановлено уведомление органа казначейства о приостановлении операций по расходованию средств на лицевых счетах в связи с неисполнением бюджетополучателем требований исполнительного документа).

Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 12 мая 2009 г. N 17533/08, в период действия обеспечительной меры инспекция не могла принять решение о взыскании налога за счет денежных средств предприятия, поэтому срок, названный в п. 3 ст. 46 НК РФ, необходимо исчислять со дня отмены обеспечительной меры судом. Исходя из данного судебного акта обеспечительная мера сохраняет силу до момента вступления в силу решения суда (по существу дела), в котором есть прямое указание на ее отмену; либо до момента вынесения судом отдельного определения о ее отмене. Иными словами - обеспечительная мера либо прямо отменяется решением суда (после его вступления в силу), принятого по итогам судебного разбирательства, либо отдельным определением.

Интересная проблема связана с п. 5 вышеупомянутого информационного письма Президиума ВАС РФ от 13 августа 2004 г. N 83: при вынесении определения о приостановлении действия оспариваемого акта, решения в порядке ч. 3 ст. 199 АПК РФ, необходимо обращать внимание на то, чтобы такое определение не приводило к фактической отмене мер, направленных на будущее исполнение оспариваемого ненормативного правового акта, решения, в частности ареста имущества заявителя. Соответственно, путем принятия обеспечительных мер суд, по данной логике, не может приостановить (фактически - отменить) уже принятые налоговым органом меры, предусмотренные, в частности, п. 10 ст. 101 ("предварительные" обеспечительные меры), ст. ст. 76 "Приостановление операций по счетам в банках, а также переводов электронных денежных средств организаций и индивидуальных

предпринимателей" и 77 "Арест имущества" НК РФ. Кроме того, коль скоро суд не вправе отменять данные меры, в развитие этой логики, налоговый орган может их беспрепятственно принимать и в период действия судебных обеспечительных мер.

Однако в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 декабря 2012 г. N 10765/12 рассматривалась ситуация, в которой в один день, 26 апреля 2011 г., были приняты как обеспечительные меры налогового органа по ст. 76 НК РФ, направленные на реализацию решения по результатам налоговой проверки, так и обеспечительные меры арбитражного суда, а именно приостановление действия указанного решения по результатам налоговой проверки. По мнению ВАС РФ, после принятия судом обеспечительных мер инспекция должна была отменить решение о приостановлении операций по счету применительно к положениям ст. 76 НК РФ.

Данная позиция была впоследствии уточнена в п. 77 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: если налогоплательщик, предъявивший в суд требование об оспаривании решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, подал заявление о принятии обеспечительных мер в виде запрета на исполнение названных решений, налоговый орган в соответствии со ст. 94 АПК РФ вправе заявить ходатайство об истребовании судом у заявителя встречного обеспечения. В то же время сам налоговый орган в период рассмотрения дела в суде не вправе применять обеспечительные меры, предусмотренные п. 10 ст. 101 НК РФ.

Дальнейшее уточнение разъяснений осуществлено в Определении ВС РФ от 14 апреля 2015 г. N 305-КГ14-5758: сам факт принятия судом обеспечительных мер, запрещающих налоговому органу совершать действия по принудительному взысканию налоговой задолженности, при наличии неотмененного налоговым органом решения, принятого в порядке подп. 2 п. 10 ст. 101 НК РФ, не является основанием для возобновления банком расходных операций по счетам налогоплательщика. Таким образом, предусмотренные п. 1 ст. 76 НК РФ основания применения обеспечительных мер являются самостоятельными, имеют свои особенности, изложенные соответственно в п. 2 ст. 76, п. 3 ст. 76 и подп. 2 п. 10 ст. 101 НК РФ, а соответственно, и различные основания для отмены таких обеспечительных мер.

Необходимо учесть, что в некоторых случаях имеет место прямое указание закона о предоставлении судом обеспечительных мер. Так, на основании ч. 4 ст. 93 АПК РФ в обеспечении иска не может быть отказано, если лицо, ходатайствующее об обеспечении иска, предоставило встречное обеспечение. Следует, однако, учитывать п. 11 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 55 "О применении арбитражными судами обеспечительных мер": предоставление заявителем встречного обеспечения в отсутствие оснований применения обеспечительных мер, предусмотренных ч. 2 ст. 90 АПК РФ, не может являться самостоятельным основанием применения таких мер.

Однако налогоплательщики редко предоставляют встречное обеспечение для получения обеспечительных мер в арбитражных налоговых спорах, поскольку оно обычно предполагает, в соответствии с ч. 1 ст. 94 АПК РФ, необходимость перечисления на депозит суда суммы, не меньше той, которая оспаривается в решении налогового органа. И если налоговый орган, проигравший дело, возвращает излишне уплаченный (взысканный) налог с процентами по ст. ст. 78, 79 НК РФ, то суд, возвращающий деньги с депозита, никаких процентов "выигравшему" налогоплательщику доплачивать не будет.

Другой вариант обязательного предоставления судом обеспечительных мер: на основании ч. 1 ст. 94 АПК РФ как вариант встречного обеспечения налогоплательщиком может быть использована банковская гарантия, представленная в суд. Соответственно, если налогоплательщик в итоге добьется удовлетворения своих требований в суде, то он может взыскать с налогового органа свои расходы на оплату банковской гарантии. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 июля 2012 г. N 6791/11 разъяснено, что предоставление встречного обеспечения неразрывно связано с рассматриваемым в суде спором, направлено как на защиту имущественных интересов истца, так и на минимизацию возможных расходов ответчика, поскольку в случае признания недействительным решения налогового органа, на основании которого было произведено бесспорное взыскание доначисленных сумм налогов, начисленных пеней и санкций, истец вправе требовать взыскания с инспекции процентов в соответствии со ст. 79 НК РФ, расчет которых производится исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ. Перечень судебных издержек не является исчерпывающим, соответственно, издержки в виде уплаты банку вознаграждения за банковскую гарантию, выданную в целях предоставления встречного обеспечения по иску, подлежат отнесению на проигравшую сторону в составе судебных расходов. Этот подход впоследствии был подтвержден в Определении КС РФ от 4 октября 2012 г. N 1851-О, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 5 ноября 2013 г. N 6861/13.

Также следует отметить, что способы принуждения к уплате налога могут в определенных в законе случаях **изменяться** вне зависимости от воли налогового органа и его действий.

Пример - норма п. 1 ст. 49 НК РФ: обязанность по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов)

ликвидируемой организации исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств указанной организации, в том числе полученных от реализации ее имущества. Соответственно, принудительное взыскание налога с организации, находящейся в процедуре ликвидации, невозможно. В случае если налоговый орган имеет требования к ликвидируемой организации, он обязан их предъявить ликвидационной комиссии в соответствии с п. 2 ст. 63 ГК РФ.

Другой пример: Федеральный закон "О несостоятельности (банкротстве)" предусматривает ряд ограничений относительно возможности принудительного взыскания налогов с банкротов. В Постановлении Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25 содержатся разъяснения относительно квалификации в деле о банкротстве тех налогов, которые могут (не могут) быть взысканы принудительно. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 1 февраля 2011 г. N 13220/10 и N 12635/10 взыскание с должника, признанного банкротом, текущих обязательных платежей возможно только за счет денежных средств, находящихся на расчетном счете (ст. 46 НК РФ), взыскание налогов за счет иного имущества (ст. 47 НК РФ) не применяется.

Определить, имеют ли место актуальные исполнительные производства, возбужденные в отношении конкретного лица Федеральным службой судебных приставов, можно с помощью соответствующего ресурса в сети Интернет <893>.

<893> URL: <http://fssprus.ru/iss/ip>.

Необходимо учесть, что современное законодательство предусматривает ряд положений, **косвенно принуждающих налогоплательщика к уплате налога** (иногда вне зависимости от наличия или отсутствия принудительных возможностей у налоговых органов).

Непосредственно в п. 3 ст. 32 НК РФ установлено, что если в течение двух 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 рабочих дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в следственные органы, уполномоченные производить предварительное следствие по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных ст. ст. 198 - 199.2 УК РФ, для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

В п. 4 ст. 69 НК РФ содержится корреспондирующая норма: 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.

Тем самым, под угрозой возможного уголовного преследования государство предлагает налогоплательщику добровольно уплатить доначисленные суммы. Впрочем, указанное обстоятельство не означает, что налогоплательщик, уплативший суммы доначислений, не может защитить свои права - например, он вправе обжаловать решение налогового органа по результатам проверки (разд. VII НК РФ) и (или) предъявить требование о возврате излишне взысканного налога (ст. 79 НК РФ) и т.д.

Однако следует учесть и такое мнение: даже если арбитражным судом, рассматривающим заявление налогоплательщика о признании недействительным решения по результатам налоговой проверки, приняты обеспечительные меры по ч. 3 ст. 199 АПК РФ (приостановлено действие оспариваемого решения), налоговый орган в период действия указанных обеспечительных мер может направлять материалы в следственные органы по п. 3 ст. 32, п. 15.1 ст. 101 НК РФ <894>.

<894> Рекомендации Научно-консультативного совета при АС Волго-Вятского округа "Вопросы применения налогового законодательства" (по итогам заседания 28 мая 2015 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2015. N 4; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс"; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

В п. 4 ст. 346.45 НК РФ предусмотрено, что одним из оснований для отказа налоговым органом в выдаче индивидуальному предпринимателю патента является наличие недоимки по налогу, подлежащему уплате в связи с применением патентной системы налогообложения.

Кроме того, меры косвенного принуждения могут быть установлены и в иных нормативных правовых

актах. Так, в п. 2.1 ст. 12 Федерального закона от 22 ноября 1995 г. N 171-ФЗ "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции" предусматривается, что для приобретения федеральных специальных марок или акцизных марок организация представляет в государственный орган, уполномоченный Правительством РФ, или в таможенный орган в т.ч. справку налогового органа об отсутствии у организации задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов за нарушение законодательства Российской Федерации о налогах и сборах или справку таможенного органа об отсутствии у организации задолженности по уплате таможенных платежей. В п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. N 47 "О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами Федерального закона "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции" разъяснено, что в силу подп. 3 п. 9 ст. 19 указанного Федерального закона наличие у заявителя на дату поступления в лицензирующий орган заявления о выдаче лицензии задолженности по уплате налогов, сборов, а также пеней и штрафов за нарушение законодательства Российской Федерации о налогах и сборах является основанием для отказа в выдаче лицензии на производство и оборот этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции.

Исходя из п. 2 ч. 1 ст. 24.4 Федерального закона от 11 ноября 2003 г. N 138-ФЗ "О лотереях" при размещении заказа устанавливаются следующие обязательные требования к участникам размещения заказа: отсутствие у участника размещения заказа недоимки по налогам, сборам, задолженности по иным обязательным платежам в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации (за исключением сумм, на которые предоставлены отсрочка, рассрочка, инвестиционный налоговый кредит в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, которые реструктурированы в соответствии с законодательством Российской Федерации, по которым имеется вступившее в законную силу решение суда о признании обязанности заявителя по уплате этих сумм исполненной или которые признаны безнадежными к взысканию в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах) за прошедший календарный год, размер которых превышает двадцать пять процентов балансовой стоимости активов участника закупки по данным бухгалтерской отчетности за последний отчетный период.

Следует отметить, что существующая судебная практика исходит из того, что справка налогового органа о задолженности налогоплательщика должна содержать указание на ту ее часть, принудительное взыскание которой уже невозможно в силу пропуска налоговым органом соответствующих пресекательных сроков. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 сентября 2009 г. N 4381/09 разъяснено, что неполная информация о задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам, числящейся за налогоплательщиком, затрагивает его право на достоверную информацию, необходимую ему для осуществления своих прав и законных интересов, в том числе в предпринимательской и (или) иной экономической деятельности. Исходя из необходимости соблюдения баланса частных и публичных интересов и отражения в справке объективной информации о состоянии расчетов в данном случае в ней должны содержаться не только сведения о задолженности, но и указание на утрату инспекцией возможности ее взыскания. Аналогичный вывод впоследствии сделан в п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57.

Еще один пример: ст. 28 Федерального закона от 15 августа 1996 г. N 114-ФЗ "О порядке выезда из Российской Федерации и въезда в Российскую Федерацию" предусматривает, что выезд из России иностранным гражданам или лицам без гражданства может быть ограничен в случаях, если они не выполнили предусмотренные законодательством Российской Федерации обязательства по уплате налогов, - до выполнения этих обязательств. Тот же подход можно видеть в п. 24 Положения о порядке рассмотрения вопросов гражданства Российской Федерации (утв. Указом Президента РФ от 14 ноября 2002 г. N 1325): в случае выхода из гражданства Российской Федерации необходимо представить документ налогового органа Российской Федерации об отсутствии задолженности по уплате налогов. В Определении ВС РФ от 3 апреля 2012 г. N АПЛ12-157, в частности, отмечается, что лицо не может произвольно избавиться от гражданства, отказавшись от своих прав и обязанностей по отношению к Российской Федерации.

Также следует отметить, что ч. 1 ст. 67 Федерального закона "Об исполнительном производстве" предусматривает, что при неисполнении должником-гражданином или должником, являющимся индивидуальным предпринимателем, в установленный для добровольного исполнения срок без уважительных причин требований, содержащихся в исполнительном документе, сумма задолженности по которому превышает десять тысяч рублей, или исполнительном документе неимущественного характера, выданных на основании судебного акта либо являющихся судебным актом, судебный пристав-исполнитель вправе по заявлению взыскателя или собственной инициативе вынести постановление о временном ограничении на выезд должника из Российской Федерации. В ч. 4 ст. 67

указанного Федерального закона предусмотрено, что если исполнительный документ, сумма задолженности по которому превышает десять тысяч рублей, или исполнительный документ неимущественного характера выданы не на основании судебного акта либо не являются судебным актом, то взыскатель или судебный пристав-исполнитель вправе обратиться в суд с заявлением об установлении для должника временного ограничения на выезд из Российской Федерации.

Очевидно, что судебный пристав-исполнитель может предпринять такие действия и в случае, если исполнительное производство возбуждено им вследствие неуплаты должником-гражданином налогов.

Как следует из Определения КС РФ от 3 июля 2014 г. N 1563-О, постановление судебного пристава-исполнителя о временном ограничении на выезд должника из Российской Федерации по своей правовой природе является не мерой юридической ответственности гражданина за сам факт вынесения против него судебного постановления, возлагающего на него гражданско-правовую обязанность, а исполнительным действием, совершаемым судебным приставом-исполнителем в соответствии с законодательством об исполнительном производстве и направленным на создание условий для применения мер принудительного исполнения, а равно на понуждение должника к полному, правильному и своевременному исполнению требований, содержащихся в исполнительном документе.

В Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации за первый квартал 2013 года (утв. Президиумом ВС РФ 3 июля 2013 г.) разъяснено (вопрос 1), что по результатам рассмотрения дела об ограничении права на выезд из Российской Федерации выносится постановление в форме решения суда (ст. 194 ГПК РФ). При разрешении дел названной категории суду надлежит привлекать к участию в деле в качестве заинтересованного лица гражданина, вопрос о возможности временного ограничения выезда которого рассматривается, ввиду того, что данное ограничение, применяемое в ходе исполнительного производства, затрагивает конституционное право личности на свободу передвижения (ст. 27 Конституции РФ).

Впрочем, в недавнем прошлом законодательство предусматривало достаточно разумную и эффективную меру косвенного принуждения к уплате налога с владельцев транспортных средств (предшественника транспортного налога). В п. 3 ст. 6 Закона РФ от 18 октября 1991 г. N 1759-1 "О дорожных фондах в Российской Федерации" (утратила силу с 1 января 2003 г.) было предусмотрено, что регистрация, перерегистрация или технический осмотр транспортных средств без предъявления квитанции или платежного поручения об уплате налога не производится.

3.2. Налоговый контроль. Налоговые проверки

Вопросы налогового контроля как важнейшего полномочия налоговых органов являлись и являются предметом активного изучения в отечественной правовой науке. Так, О.А. Ногина обоснованно отмечает, что контроль как неотъемлемая составляющая любого процесса управления призван обеспечить надлежащее функционирование управляемого объекта <895>.

<895> Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб., 2002. С. 10.

Если рассматривать контроль в общем плане, то, как правило, выделяются такие элементы, как:

- 1) субъекты контроля (контролирующие - кто проверяет и контролируемые - кого проверяют);
- 2) объекты контроля (определенные стороны деятельности контролируемых субъектов - что проверяют);
- 3) формы (методы) контроля (как проверяют).

Контроль, урегулированный правом, позволяет в соответствующих случаях выделять контрольное правоотношение, сторонами которого являются субъекты, а содержанием - их субъективные права и обязанности. По соотношению с прошлой, настоящей и будущей деятельностью контролируемого субъекта контроль может быть предварительным, текущим и последующим. В частности, в соответствии с п. 1 ст. 265 БК РФ государственный (муниципальный) финансовый контроль подразделяется в т.ч. на предварительный и последующий.

Другой актуальный вариант классификации видов контроля - по основанию, предполагает ли контроль непосредственное взаимодействие контролирующего и контролируемого субъектов (в частности - истребование информации у контролируемого субъекта). По данному основанию контроль можно условно разграничить на контактный и бесконтактный. Мероприятия по контролю последнего вида упоминаются в п. 1 ч. 3 ст. 1 Федерального закона от 26 декабря 2008 г. N 294-ФЗ "О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля" (мероприятия по контролю, при проведении которых не требуется взаимодействие контрольных органов и юридических лиц, индивидуальных предпринимателей). Не исключены и комбинированные виды контроля.

Очевидно, что налоговый контроль представляет собой особую разновидность государственного контроля. Как отмечается в Постановлении КС РФ от 1 декабря 1997 г. N 18-П, контрольная функция присуща всем органам государственной власти в пределах компетенции, закрепленной за ними Конституцией РФ, конституциями и уставами субъектов РФ, федеральными законами, что предполагает их самостоятельность при реализации этой функции и специфические для каждого из них формы ее осуществления. В Постановлении КС РФ от 16 июля 2004 г. N 14-П разъяснено, что полномочия по осуществлению налогового контроля как разновидности государственного контроля относятся к полномочиям исполнительной власти. Устанавливая в соответствии с Конституцией РФ порядок организации и деятельности федеральных органов исполнительной власти в сфере финансовой, в том числе налоговой, политики, федеральный законодатель вправе возложить полномочия по проверке правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) налогов и сборов на федеральный орган исполнительной власти, по своему функциональному предназначению наиболее приспособленный к их осуществлению. Исходя из Постановления КС РФ от 17 марта 2009 г. N 5-П и Определения КС РФ от 6 июля 2010 г. N 933-О-О система мер налогового контроля выступает в качестве элемента правового механизма, гарантирующего исполнение конституционной обязанности по уплате налогов.

С точки зрения НК РФ налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ (п. 1 ст. 82 НК РФ).

Как видно, нормативное определение налогового контроля не является в полной мере корректным (контролем... признается деятельность... по контролю за соблюдением... законодательства...). По существу, имеет место **idem per idem** - одно и то же; подобное за подобное <896>.

<896> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 184.

Из данного определения следует только то, что контроль представляет собой разновидность деятельности налоговых органов. Тем не менее очевидно, что цели налогового контроля - получение налоговыми органами информации об исполнении частными субъектами налоговых правоотношений своих обязанностей, установление оснований для их принудительного исполнения и привлечения к налоговой ответственности.

Представляет интерес ст. 1 Лимской декларации руководящих принципов контроля (принята IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля в г. Лиме (Республика Перу) в 1977 г.): организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом. Контроль - не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях - привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем.

Достаточно развернутое (хотя и громоздкое) определение дано в п. 1 ст. 2 Федерального закона "О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля". Оно предполагает, что государственный контроль (надзор) - деятельность уполномоченных органов государственной власти (федеральных органов исполнительной власти и органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации), направленная на предупреждение, выявление и пресечение нарушений юридическими лицами, их руководителями и иными должностными лицами, индивидуальными предпринимателями, их уполномоченными представителями требований, установленных настоящим Федеральным законом, другими федеральными законами и принимаемыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, законами и иными нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации, посредством организации и проведения проверок юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, принятия предусмотренных законодательством Российской Федерации мер по пресечению и (или) устранению последствий выявленных нарушений, а также деятельность указанных уполномоченных органов государственной власти по систематическому наблюдению за исполнением обязательных требований, анализу и прогнозированию состояния

исполнения обязательных требований при осуществлении деятельности юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями.

Несмотря на то, что указанное нормативное определение является более точным, следует учитывать, что в силу п. 4 ч. 3.1 ст. 1 данного Федерального закона его положения, устанавливающие порядок организации и проведения проверок, не применяются при осуществлении налогового контроля.

Интересное (расширенное) определение дано в п. 2 "б" Указа Президента РФ от 9 марта 2004 г. N 314 "О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти": для целей данного Указа под функциями по контролю и надзору понимаются:

- осуществление действий по контролю и надзору за исполнением органами государственной власти, органами местного самоуправления, их должностными лицами, юридическими лицами и гражданами установленных Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами, федеральными законами и другими нормативными правовыми актами общеобязательных правил поведения;

- выдача органами государственной власти, органами местного самоуправления, их должностными лицами разрешений (лицензий) на осуществление определенного вида деятельности и (или) конкретных действий юридическим лицам и гражданам;

- регистрация актов, документов, прав, объектов, а также издание индивидуальных правовых актов.

Можно провести определенную аналогию и с п. 5 ст. 265 БК РФ: последующий контроль осуществляется по результатам исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в целях установления законности их исполнения, достоверности учета и отчетности.

Соответственно, возможно предложить такое определение: **налоговый контроль** - вид деятельности налоговых органов, урегулированный НК РФ, целями которого является получение информации об исполнении частными субъектами налоговых правоотношений своих обязанностей, установление оснований для их принудительного исполнения и привлечения к налоговой ответственности.

Следует отметить, что термин "налоговый контроль" уже достаточно давно применяется для обозначения определенной деятельности налоговых органов и вряд ли будет заменен, хотя, как представляется, предпочтительным являлся бы термин "налоговый надзор". Так, Д.Н. Бахрах разделяет понятия "контроль" и "надзор". По его мнению, в зависимости от объема контроля различают собственно контроль, в процессе которого проверяется законность и целесообразность деятельности, и надзор, который ограничивается только проверкой законности. Надзор - это суженный контроль <897>. Примечательно то, что Федеральным законом от 14 октября 2014 г. N 307-ФЗ "О внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях..." во многих статьях данного нормативного правового акта термин "контроль" был заменен на термин "надзор".

<897> Бахрах Д.Н. Административное право России. М., 2000. С. 609.

Налоговые органы, вообще говоря, не могут проверять целесообразность деятельности частных субъектов налоговых правоотношений, поскольку иное означало бы необоснованное вмешательство налоговых органов в гражданские правоотношения с участием частных субъектов. Как разъяснено в Определении КС РФ от 1 октября 2009 г. N 1270-О-О, в силу принципа свободы экономической деятельности (ч. 1 ст. 8 Конституции РФ) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность, в том числе, следовательно, определять будущие доходы, расходы (а значит, и подлежащие уплате налоги с учетом соответствующих налоговых вычетов).

Однако указанное обстоятельство не означает, что налоговые органы вообще лишены права оценивать сущность предпринимательской (экономической) деятельности контролируемых налогоплательщиков (в т.ч. ее разумность, исходя из представленных к проверке документов). Так, в п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" разъяснено, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Указанное разъяснение имеет место по той причине, что представляемые к проверке некоторыми налогоплательщиками документы (материалы) отражают не ту деятельность, которая в действительности велась ими, а ту, которая имеет менее обременительные налоговые последствия.

В качестве контролирующих субъектов в п. 1 ст. 82 НК РФ предусмотрены только налоговые органы, контролируемых - налогоплательщики, налоговые агенты и плательщики сборов. Поскольку основными частными субъектами налогового права являются налогоплательщики, важнейшим объектом налогового контроля являются обязанности налогоплательщиков, т.е., как правило, обязанности по уплате налогов и

по представлению налоговых деклараций. Соответственно, налоговый контроль зачастую является **последующим**, в силу того что обязанности по уплате налогов (по представлению налоговых деклараций) являются последствием экономической деятельности (действий) налогоплательщиков. Именно для того, чтобы дать возможность государству осуществить контроль исполнения налогоплательщиком обязанностей по результатам ранее осуществленной деятельности, согласно подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны в течение **четырёх лет** обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов, если иное не предусмотрено НК РФ.

Четырехлетний срок хранения документов, вообще говоря, не следует воспринимать так, что любой документ старше указанного срока может быть уничтожен (выброшен). Иногда документы имеет смысл хранить и дольше. Так, при расчете налогов в настоящее время может быть актуален документ, составленный и более четырех лет назад, поскольку из него может следовать экономический смысл и налоговая квалификация сегодняшних операций налогоплательщика. Например, если налогоплательщик в 2015 году получит денежные средства от иного лица, то налоговых последствий у налогоплательщика не будет, если это действие представляет собой возврат займа, выданного в 2010 году; а то, что имел место именно заем, как раз и можно будет подтвердить документами 2010 года. В отсутствие таких документов налоговые органы вполне могут исследовать поступление денежных средств на предмет того, не являются ли они оплатой за сокрытую от налогообложения реализацию товаров (работ, услуг).

В ряде случаев законодатель предусматривает более длительные сроки хранения документов. Так, в силу п. 4 ст. 283 НК РФ налогоплательщик налога на прибыль организаций обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 июля 2012 г. N 3546/12 разъяснено, что поскольку возможность учесть суммы убытка носит заявительный характер и на налогоплательщика возложена обязанность доказать их правомерность и обоснованность, при отсутствии документального подтверждения убытка соответствующими документами, включая первичные учетные документы, в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу на суммы ранее полученного убытка, налогоплательщик несет риск неблагоприятных налоговых последствий.

Применительно к организациям, обязанным в силу законодательства вести бухгалтерский учет, имеет значение правовая позиция, изложенная в Определении КС РФ от 15 января 2003 г. N 3-О. Суд отметил, что в силу объективной предметной взаимосвязи объектов налогообложения и хозяйственной деятельности предприятия (организации) взимание налогов и сборов в строгом соответствии с законом, эффективный налоговый контроль возможны только в условиях соблюдения правил ведения бухгалтерского учета и составляемой на его основе бухгалтерской отчетности, т.е. единой системы данных об имущественном и финансовом положении организации и результатах ее хозяйственной деятельности. Поэтому законодателем именно в рамках законодательства о налогах и сборах установлены обязанности налогоплательщика по представлению в налоговый орган бухгалтерской отчетности в соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете", обеспечение в течение четырех лет сохранности данных бухгалтерского учета, а также ответственность за грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения (подп. 4 и 8 п. 1 ст. 23 и ст. 120 НК РФ).

Нельзя не отметить, что современный Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", в отличие от ранее действовавшего законодательства, не содержит жестких требований к первичным документам. В соответствии с ч. 4 ст. 9 указанного нормативного акта формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета; формы первичных учетных документов для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Интересно то, что в силу ч. 1 ст. 6, ч. 3 ст. 7 данного Федерального закона в общем случае экономический субъект обязан вести бухгалтерский учет; руководитель экономического субъекта обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета. Соответственно, законодатель не просто предписывает организации вести бухучет, но и устанавливает обязанность по возложению этой функции на конкретное лицо. Впрочем, подобный подход можно видеть и в иной сфере: в соответствии с ч. 1, 2 ст. 38 Федерального закона от 5 апреля 2013 г. N 44-ФЗ "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд" заказчики обязаны либо создавать контрактную службу, либо назначать контрактного управляющего.

О.Н. Горбунова полагает, что бухгалтерский учет - упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации об экономических и социальных процессах в государстве в денежном выражении, именно в нем отражаются все прямые и обратные связи, осуществляемые в государстве с помощью финансов. Так, все ассигнования из бюджета поступают на счета бухгалтерий (прямые связи), а все налоги перечисляются в бюджет также бухгалтериями (обратные связи). Необходимо обратить внимание на роль бухгалтерского учета как основы широкого финансового мониторинга, т.е. постоянного контроля рублем за всеми финансовыми процессами в государстве. Таким образом, бухгалтерский учет - первооснова всего финансового контроля в государстве. Этот контроль (контроль рублем) самый действенный из всех возможных форм контроля за всеми сферами деятельности государства. Он осуществляется бухгалтериями всех без исключения предприятий и учреждений любых форм собственности <898>. В известном советском учебнике по финансовому праву справедливо утверждалось, что контрольные финансовые функции по внутриведомственному финансовому контролю в государственных, кооперативных, общественных учреждениях и предприятиях выполняют главные (старшие) бухгалтеры <899>. Исходя из позиции С.В. Запольского, бухгалтерский учет наделен однотипной с декларированием правовой природой <900>.

<898> Правовые основы бухгалтерского и налогового учета, аудита в Российской Федерации / Под ред. Е.М. Ашариной. М., 2004. С. 8.

<899> Советское финансовое право / Под ред. Е.А. Ровинского. М., 1961. С. 67.

<900> Запольский С.В. Теория финансового права: Научные очерки. М., 2010. С. 265.

Соответственно, организации практически всегда обязаны вести бухгалтерский учет по правилам, установленным публичной властью, а также хранить и предоставлять публичной власти его результаты, в том числе и в рамках налогового контроля. Одной из важнейших целей наличия соответствующих норм является именно предоставление государству возможности контролировать исполнение организациями обязанностей по уплате налогов.

Текущий (оперативный) налоговый контроль в налоговых правоотношениях обычно не реализуется. Так, в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 22 марта 2006 г. N 11390/05, от 5 июня 2007 г. N 12829/06, от 25 ноября 2008 г. N 3457/08 разъяснено, что налоговый орган лишен возможности в рамках своих полномочий осуществлять оперативный налоговый контроль. В Постановлении КС РФ от 16 июля 2004 г. N 14-П отмечается, что законодательное регулирование налогового контроля и деятельность уполномоченных органов по налоговому контролю осуществляются в соответствии с конституционными принципами организации и деятельности органов государственной власти и органов местного самоуправления, в том числе связанности государственных органов законом и недопустимости вмешательства контролирующего органа в оперативную деятельность проверяемого.

Впрочем, в Определении КС РФ от 23 апреля 2015 г. N 736-О камеральная налоговая проверка квалифицирована как форма текущего документального контроля, направленного на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения. Однако представляется, что данный вывод КС РФ не совсем точен, т.к. применительно, например, к НДФЛ обозначить в качестве текущего контроль, осуществляемый после 1 мая некоторого года (дата, когда налоговый орган уже должен обладать налоговыми декларациями) за налоговыми обязательствами прошедшего года представляется затруднительным. Скорее, можно утверждать, что камеральная налоговая проверка как мера последующего контроля обычно в меньшей степени отстоит от контролируемого периода времени, чем выездная. Оперативный же контроль, по смыслу данного термина, должен осуществляться в момент осуществления контролируемой деятельности (по меньшей мере в периоде осуществления контролируемой деятельности).

Однако не следует полагать, что в отсутствие права на оперативный налоговый контроль налоговые органы при проведении контроля вообще никак не влияют на текущую деятельность проверяемого налогоплательщика. По меньшей мере налогоплательщик по требованию налогового органа представляет к проверке документы (п. 2 ст. 93 НК РФ), при проведении выездной проверки - предоставляет помещение для проверяющих (п. 1 ст. 89 НК РФ), обеспечивает возможность для инвентаризации имущества (п. 13 ст. 89, ст. 92 НК РФ) и т.д. Указанные обязанности, очевидно, определенным образом обременяют налогоплательщика и влияют на его текущую деятельность, но они введены в НК РФ для достижения цели налогового контроля, а не для воздействия на хозяйственную деятельность налогоплательщика.

Кроме того, у налогового органа, по существу, имеется право на оперативный контроль в смежной области правоприменения. В Обзоре судебной практики ВС РФ N 2 (2015) (утв. Президиумом ВС РФ 26 июня 2015 г.), вопрос 15, разъяснено следующее: действия сотрудника налогового органа, выразившиеся в совершении им как покупателем (клиентом) расчетов с продавцом, в рамках проводимой проверки (контрольная закупка) осуществляются в пределах предоставленных законом полномочий и не подпадают

под регулирование Федерального закона от 12 августа 1995 г. N 144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности" в части, касающейся оперативно-розыскных мероприятий по проведению проверочной закупки. Как указано в п. 19 Постановления Пленума ВС РФ от 24 октября 2006 г. N 18 "О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях", акт контрольной закупки может служить доказательством, подтверждающим факт реализации товаров, при рассмотрении дел об административной ответственности, предусмотренной ст. 14.5 КоАП РФ. Следует отметить, что ранее, в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 2 сентября 2008 г. N 3125/08, от 16 июня 2009 г. N 1000/09 и N 1988/09 высказывалась позиция, что проверочная закупка налоговыми органами осуществляться не может.

В НК РФ урегулированы в т.ч. такие формы контроля, как: осмотр используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий или помещения проверяемого лица, осмотр объектов налогообложения для определения соответствия фактических данных об указанных объектах документальным данным, представленным проверяемым лицом (п. 2 ст. 91); осмотр территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов, инвентаризация имущества налогоплательщика (подп. 6 п. 1 ст. 31, п. 13 ст. 89, ст. 92). Данные формы налогового контроля в определенной степени являются текущими, так как позволяют установить фактическое состояние дел на момент их проведения, но результаты указанных форм контроля должны впоследствии использоваться для сопоставления с документами о прошлой деятельности налогоплательщика.

Кроме того, текущий налоговый контроль в чистом виде, вообще говоря, имел место в недавнем прошлом: в гл. 22 НК РФ "Акцизы" предусматривались налоговые склады (ст. 197 - действовала до 1 января 2006 г.) и налоговые посты (ст. 197.1 - действовала до 1 января 2007 г.), которые были предназначены в основном для текущего контроля за действиями налогоплательщиков, имеющими значение для правильного начисления данного налога при обороте алкогольной продукции и нефтепродуктов. В некоторых странах СНГ урегулирована такая форма налогового контроля, как хронометраж, проводимый, в частности, путем введения должности финансового инспектора на отдельных предприятиях, в виде рейдового налогового контроля, как наблюдение за ведением налогоплательщиком хозяйственной деятельности <901>. В СССР в 1921 году была предусмотрена должность агента косвенного контроля, который назначался на каждую табачную фабрику для непосредственного контроля за переработкой табака <902>.

<901> Хван Л.Б. Хронометраж в системе налогового контроля: сравнительный анализ и правовой регуляции в странах Центральной Азии // Налоги и финансовое право. 2011. N 4. С. 258.

<902> Пушкарева В.М. Налоговая система Союза ССР (1921 - 1930). М., 2011. С. 38.

С 1 января 2015 г. вступил в силу раздел V.2 "Налоговый контроль в форме налогового мониторинга" НК РФ. Как справедливо отмечает А.Г. Дуюнов, новый институт, в отличие от налоговых проверок, предполагает текущий, а не последующий контроль со стороны налоговых органов. Мониторинг предусматривает возможность проверять правильность исчисления налогов в режиме реального времени как посредством запроса документов (информации, пояснений), так и благодаря доступу к внутренним системам налогоплательщиков <903>. Как следует из п. п. 2, 3 ст. 105.26 НК РФ решение о проведении налогового мониторинга принимается налоговым органом на основании заявления заинтересованной организации, соответствующей ряду условий. Смысл налогового мониторинга для организации следует в т.ч. из п. 5.1 ст. 89 НК РФ: в общем случае налоговые органы не вправе проводить выездные налоговые проверки за период, за который проводится налоговый мониторинг в отношении налогов, обязанность по исчислению и уплате которых в соответствии с НК РФ возложена на налогоплательщика. Кроме того, как указано в п. 8 ст. 75 НК РФ, подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) неверного мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга, освобождает его от пени и налоговой ответственности.

<903> Дуюнов А.Г. Налоговый мониторинг как новая форма контроля // Налоговед. 2015. N 2. С. 33.

Примечательны и сведения, приведенные в Основных направлениях налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов: с целью предоставления налогоплательщику возможности получать информацию о налоговых последствиях сделки, которую он только планирует совершить, в рамках мероприятий предварительного налогового контроля, предполагается ввести институт предварительного налогового разъяснения (контроля), который уже успешно функционирует в зарубежных правовых системах.

Представляет интерес и то, что в ч. 1 ст. 13.1 Федерального закона "О защите прав юридических лиц

и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля" предусмотрено, что в отношении юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, эксплуатирующих объекты повышенной опасности и осуществляющих на этих объектах технологические процессы, представляющие опасность причинения вреда жизни или здоровью людей, окружающей среде, безопасности государства, имуществу физических или юридических лиц, государственному или муниципальному имуществу, возникновения чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера, устанавливается режим постоянного государственного контроля (надзора), предусматривающий возможность постоянного пребывания уполномоченных должностных лиц органов государственного контроля (надзора) на объектах повышенной опасности и проведение указанными лицами мероприятий по контролю за состоянием безопасности и выполнением мероприятий по обеспечению безопасности на таких объектах.

Следует отметить, что в России применение контрольно-кассовой техники традиционно не регламентируется законодательством о налогах и сборах. Текущий контроль за ее применением, осуществляемый налоговыми органами, формой налогового контроля не является, поскольку формы и методы налогового контроля могут быть урегулированы только в НК РФ (подп. 5 п. 2 ст. 1). Однако в иных странах может иметь место и иной подход. Так, Л.Б. Хван приводит сведения о том, что в законодательстве некоторых стран СНГ контроль за применением контрольно-кассовых машин рассматривается как форма налогового контроля <904>. В Определении КС РФ от 9 июня 2005 г. N 222-О разъяснено, что применение контрольно-кассовой техники в предпринимательской деятельности служит ведению учета поступления и выдачи наличных денежных средств при совершении сделок, что отражается на определении налоговой базы и размере налогов, подлежащих уплате.

<904> Хван Л.Б. Хронометраж в системе налогового контроля: сравнительный анализ и правовой регуляции в странах Центральной Азии // Налоги и финансовое право. 2011. N 4. С. 258.

С 1 января 2012 г. в НК РФ введены положения, касающиеся предшествующего налогового контроля за трансфертным ценообразованием (раздел V.1). В частности, в силу п. 1 ст. 105.19 НК РФ российская организация - налогоплательщик, отнесенный в соответствии со ст. 83 НК РФ к категории крупнейших налогоплательщиков, вправе обратиться в ФНС России с заявлением о заключении соглашения о ценообразовании для целей налогообложения. Эффективность нового блока норм пока неочевидна - за 2012 год ФНС России было заключено только три таких соглашения <905>, а за 2013 год - восемь <906>, за 2014 год - шестнадцать <907>. Тем не менее, с точки зрения налогоплательщика, основной смысл введения данного нового правового института - получение большей правовой определенности при согласовании параметров сделки и освобождение от будущего сложного налогового контроля. В п. 2 ст. 105.23 НК РФ предусмотрено, что в случае, если налогоплательщиком были соблюдены условия соглашения о ценообразовании, федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, не вправе принимать решение о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусматривающее доначисление налогов, пеней и штрафов или уменьшение сумм убытка, в отношении тех контролируемых сделок, цены по которым (методы их определения) были согласованы в соглашении о ценообразовании.

<905> Профессиональная жизнь // Налоговед. 2013. N 3. С. 13.

<906> Трансфертное ценообразование - первые итоги // Налоговед. 2014. N 2. С. 9.

<907> URL: http://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/5070804/.

Рассматривая основной вид налогового контроля в России - последующий, можно утверждать, что налогоплательщик, имея возможность ознакомиться с налоговым законом и практикой его применения (если таковая существует), может планировать свое будущее на предмет своих действий и их налоговых последствий. Но только по истечении определенного времени деятельность налогоплательщика может быть оценена (как правило, по документам) налоговым органом (а также, возможно, и судом) в плане должного исполнения налоговых обязательств. **Lex de future, judex de praeterio** - закон действует на будущее, судья рассматривает прошлое <908>. В некоторой степени, налоговый орган является первичным "судьей" налоговых последствий деятельности, осуществленной налогоплательщиком. Причем оценка налоговым органом прошлой деятельности налогоплательщика осуществляется только по инициативе налогового органа, в рамках налоговых проверок. Оценка же судом прошлой деятельности налогоплательщика может быть осуществлена и по инициативе самого налогоплательщика - например, при оспаривании им ненормативных актов (действий, бездействия) налоговых органов, при заявлении требования о возврате излишне уплаченного (взысканного) налога.

<908> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 233.

Сам по себе последующий налоговый контроль при наличии документов и должном ведении налогоплательщиком учета и представлении отчетности проблем для налоговых органов обычно не представляет. Но поскольку некоторые налогоплательщики могут не обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов (в т.ч. целенаправленно, для затруднения налогового контроля), НК РФ устанавливает ряд полномочий налоговых органов, направленных на достижение цели налогового контроля и в отсутствие документов (учета). Так, на основании ст. 93.1 НК РФ документы о взаимоотношениях с проверяемым налогоплательщиком могут быть истребованы у его контрагентов. Кроме того, в подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ предусмотрено, что налоговые органы имеют право в т.ч. определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, 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 двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения, ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

Норма подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ фактически представляет собой презумпцию, которая начинает работать в условиях недостаточности объектов налогового контроля. Как справедливо отмечает Э.Н. Нагорная, если возможно установить размер налогооблагаемой базы аналогичного налогоплательщика, следует прийти к выводу, что у другого налогоплательщика, добросовестно занимающегося тем же видом деятельности в сходных экономических условиях, размер налогооблагаемой базы с большой долей вероятности предполагается таким же <909>.

<909> Нагорная Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах. М., 2006. С. 148.

В отношении данной нормы сформировалась определенная судебная практика (в т.ч. Определения КС РФ от 5 июля 2005 г. N 301-О, от 23 апреля 2013 г. N 488-О, п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, Постановления Президиума ВАС РФ от 25 мая 2004 г. N 668/04, от 22 июня 2010 г. N 5/10, от 9 марта 2011 г. N 14473/10, от 19 июля 2011 г. N 1621/11, от 10 апреля 2012 г. N 16282/11).

Но из Определения КС РФ от 19 мая 2009 г. N 815-О-П и Постановления Президиума ВАС РФ от 25 ноября 2008 г. N 7841/08 следует, что отсутствие аналогичного налогоплательщика будет означать и невозможность доначисления налога расчетным путем. По этой причине подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ с вариантом доначисления по "аналогичному налогоплательщику" применяется налоговыми органами на практике достаточно редко, по причине сложности поиска аналогичного налогоплательщика и доказывания его аналогичности проверяемому налогоплательщику. Кроме того, данный способ расчета налога применительно к налогам, исчисляемым с учетом доходов и расходов (вычетов, льгот), входит в определенное противоречие с основными правилами распределения бремени доказывания в налоговых спорах: обычно "доходную" часть обосновывает налоговый орган, а "расходную" - налогоплательщик. Здесь же, при исчислении налога расчетным путем, налоговый орган, вменяя налогоплательщику обязанность по уплате налога от "аналогичного налогоплательщика", фактически одновременно обосновывает и "доходную", и "расходную" части.

Кроме того, в соответствии с Постановлениями Президиума ВАС РФ от 30 октября 2007 г. N 8686/07, от 9 ноября 2010 г. N 6961/10, от 9 марта 2011 г. N 14473/10 право на вычеты по НДС налогоплательщик может подтверждать только документами, вследствие чего применение подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ по НДС, даже при наличии аналогичного налогоплательщика, невозможно. Впоследствии данная позиция закреплена в п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: на основании подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ налогоплательщику не могут быть предоставлены налоговые вычеты по НДС, поскольку положениями п. 1 ст. 169 и п. 1 ст. 172 НК РФ установлены специальные правила приобретения налогоплательщиком права на указанные вычеты.

Соответственно, налогоплательщик, не обеспечивший наличие документов о налоговых вычетах по НДС, определенно рискует лишиться права на вычеты по НДС. Интересно то, что в силу п. 7 ст. 166 НК РФ в случае отсутствия у налогоплательщика бухгалтерского учета или учета объектов налогообложения налоговые органы имеют право исчислять суммы налога, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам. По изложенной логике, в данном пункте речь идет только о НДС "с реализации", но не о вычетах.

В зарубежных странах установлены сходные правила. Д. Ларо отмечает, что зачастую

налогоплательщики не могут представить документальные доказательства в подтверждение торговых или коммерческих расходов (например, счета, оплаченные чеки или выписки с банковских счетов), но могут доказать, что они все-таки понесли некоторые торговые или коммерческие расходы. В таком случае в соответствии с доктриной Коэна суды могут разрешить вычет приблизительной суммы расходов, если это не запрещено какими-либо конкретными законодательными нормами <910>. Следует, однако, учесть, что в США не установлен НДС - речь здесь идет только о подоходных налогах.

<910> Ларо Д. Актуальные налоговые споры в США // Налоговед. 2012. N 6. С. 79.

Нормы об условных способах определения суммы налога при невыполнении налогоплательщиком обязанностей по ведению учета и представлению отчетности не являются чем-то новым и для нашей правовой системы. Так, п. 20 Положения о налоге с оборота (утв. Постановлением Совмина СССР от 30 июня 1975 г. N 572 "Об утверждении положения о налоге с оборота", утратило силу) предусматривал, что плательщики налога с оборота, не представившие финансовым органам в установленный срок отчет за соответствующий отчетный период, обязаны впредь до представления отчета уплачивать по 110% суммы налога, исчисленной за предыдущий отчетный период. Другой пример: в соответствии с п. 7 Указа Президиума Верховного Совета СССР от 1 марта 1979 г. "О подоходном налоге с кооперативных и общественных организаций" (утратил силу) плательщики подоходного налога, не имеющие к установленным срокам уплаты налога бухгалтерских отчетов и балансов за соответствующий отчетный период, уплачивают 110% суммы налога, исчисленной за предыдущий отчетный период. Кроме того, подп. "б" п. 2 ст. 14 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (утратил силу) устанавливал, что в случае отказа физического лица допустить должностных лиц налогового органа к обследованию помещений, используемых для извлечения доходов (прибыли), или непредставления им необходимых для расчета налогов документов облагаемый доход определяется налоговыми органами, исходя из дохода по аналогичным видам предпринимательской деятельности. Указ Президента РФ от 23 мая 1994 г. N 1006 "Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей" (утратил силу) в п. 6 предусматривал, что налоговые органы имеют право в случаях отсутствия или запущенности ведения учета объектов налогообложения определять суммы налогов, подлежащих внесению плательщиками в бюджет, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным плательщикам.

На практике в России сейчас существует как минимум еще один "условный" способ исчисления суммы налога, прямо не следующий из НК РФ, но применяемый налоговыми органами - так называемое доначисление "по расчетному счету". Данный способ сводится к тому, что сотрудники налогового органа, не получившие при выездной налоговой проверке от налогоплательщика документы, требуют от банка, обслуживающего расчетный счет плательщика, распечатку операций по счету и анализируют поступления денежных средств. Если формулировка назначения платежа содержит указание на то, что поступление денег связано с расчетами за товары (работы, услуги), проверяющие квалифицируют ее именно так и учитывают при расчете налогов (НДС, налог на прибыль организаций, НДФЛ и т.д.). При этом расходы (вычеты) налогоплательщику обычно не предоставляются по основанию отсутствия документов. В случае оспаривания налогоплательщиком подобных доначислений представляет интерес следующее мнение: налогоплательщик вправе доказывать, что факт получения указанных денежных средств еще не означает, что он действительно реализовывал товары (работы, услуги). Такие обстоятельства, как отсутствие предъявленных к налогоплательщику требований о возврате средств, использование налогоплательщиком средств в своей хозяйственной деятельности, неоднократное поступление подобных сумм на расчетный счет, отсутствие у налогоплательщика учета и непредставление отчетности, в совокупности могут свидетельствовать о том, что налогоплательщик реализовал товары (работы, услуги) без отражения в учете (отчетности) <911>.

<911> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "О практике применения налогового законодательства" (по итогам заседания 27 октября 2011 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2011. N 4; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс"; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

Однозначная общая квалификация налогового контроля как контактного либо бесконтактного затруднительна. Зачастую налоговый контроль является комбинированным. Тем не менее определенные его формы изначально ориентированы на большее взаимодействие с проверяемым субъектом (выездная налоговая проверка по ст. 89 НК РФ по общим правилам проводится на территории налогоплательщика и предполагает истребование у него документов для проверки).

Кроме того, некоторые виды контрольной деятельности налоговых органов не имеют специального

обозначения в НК РФ. Так, существенный объем деятельности налоговых органов состоит в отслеживании уплаты продекларированных налогоплательщиками налогов (либо в отслеживании уплаты тех налогов, по которым налогоплательщикам направлялись налоговые уведомления). НК РФ регламентирует данный вид деятельности достаточно скромно, указывая, что при выявлении недоимки налоговый орган составляет определенный внутренний документ (п. 1 ст. 70 НК РФ), после чего направляет налогоплательщику требование об уплате налога (ст. 69 НК РФ), в котором кроме суммы самого налога может быть также предложена к уплате пеня (ст. 75 НК РФ). Проверок, специально обозначенных в НК РФ, в данном случае не проводится. Но, несмотря на то, что п. 1 ст. 70 НК РФ не включен в гл. 14 "Налоговый контроль" НК РФ, по своей сути выявление такой недоимки также является формой налогового контроля, хотя и осуществляемой без непосредственного взаимодействия с налогоплательщиком, то есть бесконтактной формой. Незначительный объем норм п. 1 ст. 70 НК РФ о выявлении недоимки связан именно с тем, что взаимодействия с налогоплательщиком не требуется, вследствие чего возможность нарушения его прав при проведении этого контроля незначительна. По этой причине данный вид деятельности налоговых органов вполне может быть урегулирован на уровне внутренних регламентов.

Тем не менее разграничение урегулированной в НК РФ выездной налоговой проверки и контрольной деятельности, направленной на выявление продекларированной, но не уплаченной задолженности, произведено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 мая 2012 г. N 17259/11. Налоговый орган в решении по результатам выездной налоговой проверки доначислил пени за перечисление НДФЛ, задолженность по которому самостоятельно декларировалась налоговым агентом. Суд отметил, что неосуществление налоговым органом взыскания пеней, начисленных на сумму недоимки, образовавшуюся в результате неисполнения налогоплательщиком (налоговым агентом) обязанности по уплате в срок суммы налога, самостоятельно им исчисленной и задекларированной, повлекшее истечение срока давности взыскания, не может быть устранено путем начисления пеней в отношении указанной задолженности по результатам выездной налоговой проверки.

В главе 14 НК РФ "Налоговый контроль" прямо обозначены в т.ч. такие формы налогового контроля, как выездные и камеральные налоговые проверки (ст. ст. 87 - 89), получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора (п. 1 ст. 82), проверка данных учета и отчетности (п. 1 ст. 82), опрос свидетеля (ст. 90), осмотр (ст. 92), истребование документов (ст. 93), истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках (ст. 93.1), выемка документов и предметов (ст. 94), привлечение эксперта, специалиста, переводчика, понятых (ст. ст. 95 - 98) и др.

Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 26 апреля 2011 г. N 18120/10, налоговая инспекция, исходя из необходимости проведения почерковедческой экспертизы ввиду возникшего предположения о фиктивности хозяйственных операций проверяемого налогоплательщика с соответствующими контрагентами, обоснованно провела выемку документов, поскольку согласно п. 8 ст. 94 НК РФ одним из случаев, позволяющих произвести изъятие документов, является недостаточность наличия в распоряжении инспекции копий документов.

Что же касается общих вопросов проведения экспертизы по ст. 95 НК РФ в рамках налогового контроля, то следует иметь в виду, что данный способ "добывания" доказательств налоговым органом дает результат (п. 8 ст. 95 НК РФ), формально не эквивалентный результату судебной экспертизы (в т.ч. ст. 86 АПК РФ, ст. 86 ГПК РФ, ст. 77 КАС РФ). В п. 13 Постановления Пленума ВАС РФ от 4 апреля 2014 г. N 23 "О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами законодательства об экспертизе" разъяснено, что заключение эксперта по результатам проведения судебной экспертизы, назначенной при рассмотрении иного судебного дела, а равно заключение эксперта, полученное по результатам проведения внесудебной экспертизы, не могут признаваться экспертными заключениями по рассматриваемому делу. Такое заключение может быть признано судом иным документом, допускаемым в качестве доказательства в соответствии со ст. 89 АПК РФ. Исходя из п. 12 указанного Постановления Пленума, согласно положениям ч. ч. 4 и 5 ст. 71 АПК РФ заключение эксперта не имеет для суда заранее установленной силы и подлежит оценке наряду с другими доказательствами.

Соответственно, поскольку в России нет формальной "градации" доказательств по их "доказательственной силе", и даже наоборот, устанавливается, что никакие доказательства не имеют для суда заранее установленной силы, судебная экспертиза по конкретному вопросу не имеет приоритета перед "налоговой" экспертизой и может не проводиться при наличии последней. В то же время, если результаты налоговой экспертизы будут вызывать у суда обоснованные сомнения, дополнительно может быть проведена и судебная экспертиза.

Интересна аналогия и с п. 1 ст. 267.1 БК РФ: методами осуществления государственного (муниципального) финансового контроля являются проверка, ревизия, обследование, санкционирование операций. Таким образом, в НК РФ налоговая проверка обозначена как форма контроля, а в БК РФ проверка квалифицирована как метод контроля. Следовательно, законодатель не усматривает

принципиальных отличий между формами и методами контроля, соответствующие дискуссии носят, скорее, теоретический характер.

Особенности налогового контроля по конкретным налогам (специальным налоговым режимам) могут быть установлены как в части первой, так и в части второй НК РФ. Так, в п. 1 ст. 82 НК РФ отдельно оговорено, что особенности осуществления налогового контроля при выполнении соглашений о разделе продукции определяются гл. 26.4 НК РФ. В силу п. п. 1, 2 ст. 346.42 НК РФ выездной налоговой проверкой может быть охвачен любой период в течение срока действия соглашения о разделе продукции с учетом положений ст. 87 НК РФ, начиная с года вступления соглашения в силу. Для целей налогового контроля инвестор по соглашению или оператор соглашения обязан хранить первичные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, в течение всего срока действия соглашения. Кроме того, исходя из п. 1 ст. 82 НК РФ особенности осуществления налогового контроля в форме налогового мониторинга устанавливаются разделом V.2 НК РФ. В ст. 89.1 НК РФ урегулированы особенности проведения выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков, а в ст. 89.2 НК РФ - особенности проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика - участника регионального инвестиционного проекта.

Что касается учета организаций и физических лиц в налоговых органах (ст. ст. 83 - 84 НК РФ), то этот вид деятельности налоговых органов, скорее, способствует последующему налоговому контролю, чем является его формой. Кроме того, в ст. 86 НК РФ регламентированы обязанности банков, связанные с осуществлением налогового контроля.

В качестве **основных форм** налогового контроля на сегодняшний день следует охарактеризовать **камеральные (ст. 88 НК РФ) и выездные (ст. 89 НК РФ) налоговые проверки**, поскольку прочие формы налогового контроля, как правило, проводятся в рамках этих налоговых проверок. В частности, в п. 24 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено, что осмотр помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли), не может рассматриваться в качестве самостоятельной формы налогового контроля и осуществляться вне рамок выездной налоговой проверки.

Следует отметить, что некоторые формы налогового контроля достаточно специфичны и на практике применяются редко, в т.ч. и в силу относительно небольшого числа лиц, которые могут быть подвергнуты соответствующей форме контроля, например - лиц, заключивших соглашения о разделе продукции.

Как следует из обобщенных данных отчета 2-НК за 2014 год <912>, за указанный период налоговыми органами было проведено 34,25 тыс. выездных проверок организаций, индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой, по итогам которых в 33,83 тыс. случаев выявлены нарушения и доначислено 288,49 млрд. руб. налогов (пени, санкций). Таким образом, выездные налоговые проверки практически всегда заканчиваются доначислениями. Другой вопрос - какая сумма доначислений по результатам проверок реально уплачивается (взыскивается), но данные сведения в указанном отчете отсутствуют.

<912> URL: http://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/.

С использованием указанных отчетов примечательно сравнение результатов контрольной работы налоговых органов в рамках выездных налоговых проверок за 2014 и за 2011 годы. Соответственно, за 2011 год налоговыми органами было проведено 67,35 тыс. выездных проверок организаций и физических лиц, по итогам которых в 66,58 тыс. случаев выявлены нарушения и доначислено 270,56 млрд. руб. налогов (пени, санкций).

Таким образом, число выездных проверок в 2014 году по сравнению с 2011 годом сокращено почти в 2 раза, при том что сумма доначислений осталась приблизительно на том же уровне. Соответственно, налоговые органы в настоящее время стремятся "отбирать" на выездные проверки именно тех субъектов, которые по внешним признакам потенциально могут нарушать налоговое законодательство, и данный подход проявляет свою эффективность. Некоторые подобные признаки указаны в Приказе ФНС России от 30 мая 2007 г. N ММ-3-06/333@, которым утверждены Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок (налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности); отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов; отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период; опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг) и т.д.).

Что же касается камеральных налоговых проверок, то исходя из данных указанных отчетов их число

(2011 год - 36,36 млн., 2014 год - 32,87 млн.), а также суммы доначислений по ним (2011 год - 52,88 млрд. руб., 2014 год - 56,85 млрд. руб.) относительно стабильны, поскольку predeterminedены количеством поданных налоговых деклараций по различным налогам, и по большому счету числом лиц, занимающихся облагаемой деятельностью и владеющих облагаемым имуществом.

Представляет интерес позиция Э.Л. Панеях и В.В. Новикова о том, что любое контрольно-надзорное ведомство выбирает - при участии законодателя - меру собственной подозрительности. От этой меры зависит, насколько дотошно и подробно ведомство отыскивает нарушения в подконтрольной сфере. Наименее подозрительные ведомства позволяют многим нарушителям избежать санкций, наиболее подозрительные - применяют санкции ко многим невиновным <913>. Представляется, что с этой точки зрения степень "подозрительности" ФНС России (особенно в сравнении с ФАС России) в настоящее время существенно ограничена законодателем и судебной практикой.

<913> Панеях Э.Л., Новиков В.В. Излишне подозрительное ведомство: последствия "палочной" системы для работы Федеральной антимонопольной службы (Серия "Аналитические записки по проблемам правоприменения", февраль 2014). СПб., 2014. С. 4. URL: http://www.enforce.spb.ru/images/analit_zapiski/Web_IRL_2014_02_PolicyMemo_EllaPaneyakh_Novikov_FAS_bur_expansion.pdf.

Что же касается, например, проверок, проводимых органами прокуратуры, то данные проверки ограничены в значительно меньшей степени. В соответствии с ч. 3 ст. 1 Федерального закона "О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля" положения данного Федерального закона, устанавливающие порядок организации и проведения проверок, не применяются при осуществлении прокурорского надзора (за исключением случаев проведения органами государственного контроля (надзора), органами муниципального контроля проверок по требованию прокурора). Как установлено в п. 2 ст. 21 Федерального закона "О прокуратуре Российской Федерации", проверки исполнения законов проводятся на основании поступившей в органы прокуратуры информации о фактах нарушения законов, требующих принятия мер прокурором. Однако каких-либо конкретных правил и ограничений по проведению прокурорских проверок частных субъектов в данном Федеральном законе (как, впрочем, и в каком-либо ином) фактически не предусмотрено. При этом в Определении КС РФ от 27 января 2011 г. N 90-О-О достаточно обобщенно указано, что положения Федерального закона "О прокуратуре Российской Федерации", закрепляющие обязательность исполнения требований прокурора, вытекающие из его полномочий (ст. 6) и устанавливающие предмет надзора и полномочия прокурора при осуществлении надзора за исполнением законов (ст. ст. 21 и 22), обеспечивают выполнение прокуратурой Российской Федерации возложенных на нее функций и сами по себе не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права заявителя.

Впрочем, с точки зрения С. Кехлерова, заместителя Генерального прокурора РФ, ни к одной из трех ветвей власти, выделяемых в Конституции РФ, прокуратура не относится - с его точки зрения, это независимый конституционный орган <914>. Примечательно то, что современник А.С. Пушкина, русский юрист А.П. Куницын, рассматривая вопросы разделения властей, пришел к выводу, что верховная власть разделяется на разные виды, кои суть 1) власть законодательная, 2) исполнительная и 3) блюстительная. Исполнительная власть есть право властителя приводить в действие то, что законами предписано. Поэтому она заключает в себе: 1) право соображать действия подданных с законами, дабы отворотить поступки, противные цели общества, 2) судить о сообразности и несообразности действий иностранных народов и частных лиц с целью государства и принуждать их к выполнению совершенных должностей, предписываемых общими началами разума или особенными условиями. В первом смысле исполнительная власть называется судебною, во втором - исполнительною внешнею. Блюстительная власть есть право властителя осведомляться о всем том, что касается цели государства, как то: об опасностях, угрожающих обществу или частным гражданам, о средствах, которые употреблены быть могут для отвращения оных <915>.

<914> Разве прокуратура должна заниматься тарифами ЖКХ и ценами на гречку? Сабир Кехлеров придал общему надзору драматизма. URL: http://zakon.ru/Discussions/razve_prokuratura_dolzha_zanimatsya_tarifami_zhkh_i_cenami_na_grechku__sabir_kexlerov_pridal_obshhe/6433.

<915> Куницын А.П. Право естественное. М., 2011. С. 103 - 113.

Возвращаясь к налоговым проверкам, следует учесть, что законодатель в ст. 87 НК РФ ограничил круг контролируемых через выездные и камеральные налоговые проверки субъектов и прямо перечислил

их (налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты). Исходя из Постановлений Президиума ВАС РФ от 2 октября 2007 г. N 1176/07, от 21 декабря 2010 г. N 11515/10 и от 10 мая 2011 г. N 16535/10 банки не могут контролироваться налоговыми органами путем выездных либо камеральных налоговых проверок. Те проверки, в рамках которых на основании имеющихся у налогового органа документов проверяется исполнение банками обязанностей, возложенных на них НК РФ, Суд обозначил как **документальные**, проводимые на основании ст. 101.4 НК РФ. Указанная норма регламентирует производство по делу о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях, как правило, совершенных лицами, не рассматривающихся в соответствующих случаях в качестве налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов (банками; контрагентами налогоплательщика, не представившими документы в нарушение ст. 93.1 НК РФ и т.д.). Другой пример: в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 июня 2013 г. N 18417/12 рассматривалась ситуация, в рамках которой предприниматель был привлечен к налоговой ответственности по п. 1 ст. 129.1 НК РФ за непредставление документов по ст. 93.1 НК РФ в порядке ст. 101.4 НК РФ.

Как налоговый орган, строго говоря, не может оценивать целесообразность деятельности налогоплательщика, так и частный субъект, в отношении которого проводится проверка налоговым органом, может ставить вопрос о законности, но не о целесообразности ее проведения. Налоговый орган иницирует проверки по своему усмотрению, самостоятельно определяя их предмет. Ограничения прав налогового органа по инициированию и проведению проверок предусмотрены непосредственно в НК РФ. Как это следует из Определения КС РФ от 16 марта 2006 г. N 70-О, несмотря на то что суды не уполномочены проверять целесообразность решений налоговых органов (их должностных лиц), которые действуют в рамках предоставленных им законом дискреционных полномочий, необходимость обеспечения баланса частных и публичных интересов в налоговой сфере как сфере властной деятельности государства предполагает возможность проверки законности соответствующих решений, принимаемых в ходе налогового контроля. Кроме того, сходный подход продемонстрирован в п. 25 Постановления Пленума ВС РФ от 10 февраля 2009 г. N 2: при рассмотрении дела по существу суду надлежит выяснять, имеет ли орган (лицо) полномочия на принятие решения или совершение действия. В случае, когда принятие или непринятие решения, совершение или несвершение действия в силу закона или иного нормативного правового акта отнесено к усмотрению органа или лица, решение, действие (бездействие) которых оспариваются, суд не вправе оценивать целесообразность такого решения, действия (бездействия). В этой связи следует учесть позицию С.В. Запольского: чем выше степень дискреции в деятельности финансовых органов по тем или иным вопросам, тем выше должна быть степень судебной защиты интересов "слабой" стороны - юридического или физического лица <916>.

<916> Запольский С.В. Теория финансового права: Научные очерки. М., 2010. С. 163.

Особый интерес представляет то, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 апреля 2012 г. N 15129/11 основания назначения проверки оценены Судом именно с позиции соответствия Приказу ФНС России от 30 мая 2007 г. N ММ-3-06/333@ и Общедоступным критериям самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемых налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок. Соответственно, стал в некоторой степени дискуссионным вопрос о степени усмотрения налогового органа при назначении выездной проверки (в случае наличия формального права на ее проведение в соответствии с НК РФ).

Общие правила проведения камеральных налоговых проверок состоят в следующем:

1) проверки проводятся по месту нахождения налогового органа уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями, без какого-либо специального решения руководителя налогового органа (п. п. 1 и 2 ст. 88 НК РФ);

2) проверяются налоговые декларации (расчеты) и документы, представленные налогоплательщиком, а также другие документы о деятельности налогоплательщика, имеющиеся у налогового органа (п. 1 ст. 88 НК РФ).

Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 26 июня 2007 г. N 2662/07, наличие представленной налогоплательщиком декларации является обязательным условием для проведения налоговым органом данной проверки.

В общем случае проведение камеральной налоговой проверки является правом налогового органа. Однако в некоторых случаях проведение камеральной проверки формально обязательно. Так, в силу п. 1 ст. 176 НК РФ если в налоговой декларации по НДС налог заявлен к возмещению, то налоговый орган проверяет обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению, при проведении камеральной налоговой проверки в порядке, установленном ст. 88 НК РФ. При представлении уточненных налоговых деклараций, из которых следует право налогоплательщика на возврат излишне уплаченного налога, обязательность камеральной налоговой проверки косвенно следует из п. 11 информационного письма

Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. N 98, Постановления Президиума ВАС РФ от 11 октября 2011 г. N 2119/11.

Как разъяснено в Определении КС РФ от 23 апреля 2015 г. N 736-О, камеральная налоговая проверка как форма текущего документального контроля, направленного на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения, не предполагает возможности повторной проверки уже подвергавшихся камеральному контролю налоговых деклараций.

Поскольку современное правовое регулирование предполагает, что по общему правилу налоговая декларация представляется до наступления срока уплаты налога (либо в тот же срок), в принципе не исключена ситуация, когда налоговый орган должен завершить камеральную налоговую проверку еще до наступления срока уплаты налога и сообщить налогоплательщику об имеющихся претензиях, с тем чтобы налогоплательщик уплатил налог в срок и в правильной сумме, то есть без применения налоговых санкций. Так, достаточно большой период имеет место от срока представления декларации по НДС (не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом - п. 1 ст. 229 НК РФ) до итогового срока уплаты налога (не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом - п. 6 ст. 227, п. 4 ст. 228 НК РФ), то есть два с половиной месяца. Соответственно, если налогоплательщик представит налоговую декларацию заблаговременно (например - 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом), то налоговый орган будет обязан закончить ее камеральную проверку не позднее 1 мая, что будет означать и то, что оснований для применения налоговых санкций по ст. 122 НК РФ у налогового органа не будет.

В качестве общей идеи можно отметить, что если бы сроки уплаты всех налогов были бы установлены уже после окончания нормативного срока на проведение камеральной налоговой проверки своевременно поданных деклараций, то государство фактически не имело бы права штрафовать за неуплату (недекларирование) налога по ст. 122 НК РФ по итогам таких проверок. Однако рассчитывать на реализацию подобной идеи, по всей видимости, не приходится;

3) при проведении проверок налоговые органы вправе истребовать у налогоплательщиков информацию в виде пояснений и (или) документов (с определенными ограничениями). Среди важнейших полномочий по истребованию можно выделить следующие:

- в том случае, если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти рабочих дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок (абз. 1 п. 3 ст. 88 НК РФ).

В Определении КС РФ от 12 июля 2006 г. N 267-О отмечается, что полномочия налогового органа, предусмотренные ст. ст. 88 и 101 НК РФ, носят публично-правовой характер, что не позволяет налоговому органу произвольно отказаться от необходимости истребования дополнительных сведений, объяснений и документов, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. При осуществлении возложенной на него функции выявления налоговых правонарушений налоговый орган во всех случаях сомнений в правильности уплаты налогов и тем более - обнаружения признаков налогового правонарушения обязан воспользоваться предоставленным ему правомочием истребовать у налогоплательщика необходимую информацию. Соответственно, налогоплательщик вправе предполагать, что если налоговый орган не обращается к нему за объяснениями или документами, подтверждающими декларируемые налоги, то у налогового органа нет сомнений в правильности уплаты налогов. Иное означало бы нарушение принципа правовой определенности и вело бы к произволу налоговых органов. В свою очередь, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. N 7307/08 разъяснено, что в тех случаях, когда налоговый орган при проведении камеральной налоговой проверки не выявил ошибок и иных противоречий в представленной налоговой декларации, оснований для истребования у налогоплательщика объяснений, а также первичных учетных документов нет.

Пример практического применения рассматриваемой нормы приведен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 марта 2011 г. N 13995/10. Налогоплательщик ошибочно отразил в налоговой декларации заниженную величину выручки от реализации товаров на экспорт, но ее реальный размер легко определялся путем анализа иных показателей декларации и представленных налогоплательщиком документов. По мнению суда, налоговый орган в данной ситуации был обязан применить п. 3 ст. 88 НК РФ;

- при проведении камеральной налоговой проверки на основе уточненной налоговой декларации (расчета), в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджетную систему Российской Федерации, по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом), налоговый орган вправе требовать у налогоплательщика представить в течение пяти дней необходимые пояснения, обосновывающие изменение соответствующих показателей налоговой декларации (расчета) (абз. 2 п. 3

ст. 88 НК РФ);

- при проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации (расчета), в которой заявлена сумма полученного в соответствующем отчетном (налоговом) периоде убытка, налоговый орган вправе требовать у налогоплательщика представить в течение пяти рабочих дней необходимые пояснения, обосновывающие размер полученного убытка (абз. 3 п. 3 ст. 88 НК РФ).

В данном случае, очевидно, речь идет только о декларациях по тем налогам, при исчислении которых в принципе может получиться убыток (налог на прибыль организаций, НДФЛ, ЕСХН, УСН с объектом "доходы минус расходы"...). Данные полномочия предоставлены налоговому органу, по всей видимости, исходя из того, что получение убытка по итогам деятельности, с точки зрения законодателя, является "необычным" явлением, требующим особого, в т.ч. налогового, контроля, особенно для коммерческих организаций и индивидуальных предпринимателей. В Постановлении КС РФ от 18 мая 2015 г. N 10-П отмечается, что убыточная деятельность, а равно деятельность, в результате которой коммерческая организация не способна выполнять свои обязательства, а также налоговые обязанности и реально нести имущественную ответственность в случае их невыполнения, не соответствует ее предназначению как коммерческой организации, преследующей в качестве основной цели извлечение прибыли (п. 1 ст. 50 ГК РФ).

Представляет интерес разъяснение, данное в п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 62 "О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица": под сделкой на невыгодных условиях понимается сделка, цена и (или) иные условия которой существенно в худшую для юридического лица сторону отличаются от цены и (или) иных условий, на которых в сравнимых обстоятельствах совершаются аналогичные сделки (например, если предоставление, полученное по сделке юридическим лицом, в два или более раза ниже стоимости предоставления, совершенного юридическим лицом в пользу контрагента). Сходный подход можно видеть и в п. 93 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. N 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации": о наличии явного ущерба свидетельствует совершение сделки на заведомо и значительно невыгодных условиях, например, если стоимость предоставления, полученного по сделке, в несколько раз ниже стоимости предоставления, совершенного в пользу контрагента;

- если налогоплательщик использует налоговые льготы, то могут быть истребованы документы, подтверждающие право на эти налоговые льготы (п. 6 ст. 88 НК РФ).

В решении ВАС РФ от 6 августа 2008 г. N 7696/08 был рассмотрен вопрос о том, имеет ли право налоговый орган в рамках камеральной налоговой проверки истребовать у налогоплательщика документы, обосновывающие профессиональный налоговый вычет по НДФЛ, установленный в ст. 221 НК РФ. Суд посчитал, что такого права налоговому органу не предоставляет ни подп. 6 п. 1 ст. 23, ни ст. 88, ни ст. 221 НК РФ. Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. N 7307/08 отмечается, что в тех случаях, когда налоговый орган при проведении камеральной налоговой проверки декларации по НДФЛ не выявил ошибок и иных противоречий в представленной налоговой декларации, оснований для истребования у налогоплательщика объяснений, а также первичных учетных документов нет. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 сентября 2012 г. N 4517/12 отрицается возможность истребования при камеральной проверке у налогоплательщика документов, обосновывающих реализацию имущества, не облагаемую НДС.

Соответственно, термин "налоговые льготы" используется в п. 6 ст. 88 НК РФ в узком значении, определенном в ст. 56 НК РФ. Однако и с этой точки зрения вопрос анализа норм НК РФ на предмет того, регулирует ли конкретное положение налоговую льготу, является непростым. Так, интересно разъяснение, данное в п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. N 33: действие п. 6 ст. 88 НК РФ распространяется на те из перечисленных в ст. 149 НК РФ основания освобождения от налогообложения, которые по своему характеру отвечают понятию налоговой льготы. Так, например, подп. 5 п. 2 ст. 149 НК РФ устанавливает налоговую льготу в отношении столовых образовательных и медицинских организаций, подп. 1 п. 3 ст. 149 - в отношении религиозных организаций, подп. 2 п. 3 ст. 149 - в отношении общественных организаций инвалидов, подп. 14 п. 3 ст. 149 НК РФ - в отношении коллегий адвокатов, адвокатских бюро и адвокатских палат. Вместе с тем со ссылкой на положения п. 6 ст. 88 НК РФ у налогоплательщиков не могут быть истребованы документы по операциям, не являющимся объектом налогообложения (п. 2 ст. 146 НК РФ) или освобождаемым от налогообложения на основании ст. 149 НК РФ, когда такое освобождение не имеет своей целью предоставление определенной категории лиц преимуществ по сравнению с другими лицами, совершающими такие же операции, а представляет собой специальные правила налогообложения соответствующих операций.

Соответственно, вопрос о том, чем "предоставление определенной категории лиц преимуществ по сравнению с другими лицами" отличается от "специальных правил налогообложения соответствующих операций", в конкретной ситуации, скорее всего, еще потребует своего разрешения на практике;

- в соответствии с п. 8 ст. 88 НК РФ при подаче налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога, камеральная налоговая проверка проводится с учетом особенностей, предусмотренных настоящим пунктом, на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком в соответствии с НК РФ. Налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со ст. 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов. В п. 8.1 ст. 88 НК РФ предусмотрено, что при выявлении противоречий между сведениями об операциях, содержащимися в налоговой декларации по НДС, либо при выявлении несоответствия сведений об операциях, содержащихся в налоговой декларации по НДС, представленной налогоплательщиком, сведениям об указанных операциях, содержащимся в налоговой декларации по НДС, представленной в налоговый орган другим налогоплательщиком (иным лицом, на которое в соответствии с гл. 21 НК РФ возложена обязанность по представлению налоговой декларации по НДС), или в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, представленном в налоговый орган лицом, на которое в соответствии с гл. 21 НК РФ возложена соответствующая обязанность, в случае, если такие противоречия, несоответствия свидетельствуют о занижении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджетную систему Российской Федерации, либо о завышении суммы НДС, заявленной к возмещению, налоговый орган также вправе истребовать у налогоплательщика счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к указанным операциям.

Поскольку в п. 8 ст. 88 НК РФ говорится об НДС к возмещению, следует учитывать п. 25 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: из положений гл. 21 НК РФ, в том числе ст. 176, следует, что заявление в конкретной налоговой декларации по НДС права на возмещение этого налога означает, что в данной декларации сумма предъявленных налогоплательщиком налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную им по операциям, признаваемым объектом налогообложения, и что разница между этими суммами подлежит возврату (зачету) налогоплательщику. Принимая во внимание взаимосвязанное толкование приведенных норм, судам необходимо иметь в виду, что под действие п. 8 ст. 88 НК РФ подпадают не все декларации по НДС, а только те, которые предполагают возврат (зачет) налогоплательщику соответствующих денежных средств. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 26 апреля 2011 г. N 17393/10 если затребованные налоговым органом при проведении камеральной налоговой проверки документы о приобретении налогоплательщиком товара не обосновывают право налогоплательщика на налоговые вычеты (товар приобретен у физических лиц без НДС), то истребование таких документов незаконно.

Таким образом, современный вариант камеральной налоговой проверки декларации по НДС по объему полномочий налоговых органов и корреспондирующих обязанностей налогоплательщиков приближается к выездной налоговой проверке. Кроме того, что совершенно нехарактерно для "классических" камеральных проверок, при проверке декларации по НДС налоговые органы имеют право доступа на территорию, помещение лица, в отношении которого проводится камеральная проверка, и могут проводить осмотр (п. 1 ст. 91, п. п. 1, 2 ст. 92 НК РФ). Эти особенности могут быть объяснены изначальной "настороженностью" государства к вычетам и возмещению НДС, а также относительно массовыми злоупотреблениями налогоплательщиков в этой сфере;

- при проведении камеральной налоговой проверки на основе уточненной налоговой декларации (расчета), представленной по истечении двух лет со дня, установленного для подачи налоговой декларации (расчета) по соответствующему налогу за соответствующий отчетный (налоговый) период, в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджетную систему Российской Федерации, или увеличена сумма полученного убытка по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом), налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика первичные и иные документы, подтверждающие изменение сведений в соответствующих показателях налоговой декларации (расчета), и аналитические регистры налогового учета, на основании которых сформированы указанные показатели до и после их изменений (п. 8.3 ст. 88 НК РФ).

Столь широкие полномочия налогового органа в данной ситуации (так же, как и по НДС, сравнимые с полномочиями при выездной налоговой проверке), очевидно, предусмотрены для того, чтобы иметь возможность максимально полно исследовать причины уменьшения налога (увеличения убытка), которое было объявлено налогоплательщиком по истечении существенного периода времени. Представление такой декларации налогоплательщиком не запрещается законодателем, но фактически рассматривается как "необычное" действие, с соответствующим увеличением полномочий налоговых органов в рамках камеральной налоговой проверки.

Как справедливо отмечается в Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. N 9-П, с истечением продолжительного времени становится невозможным надлежащий налоговый контроль. Соответственно, некоторые налогоплательщики "на грани" сроков на возврат ранее уплаченных ими налогов, предусмотренных в ст. ст. 78, 79 НК РФ, могут стремиться создать условия для их возврата, рассчитывая на то, что убедительно возразить против такого требования у налоговых органов не получится в т.ч.

вследствие истечения существенного периода времени;

- если налогоплательщик уплачивает налоги, связанные с использованием природных ресурсов, то могут быть истребованы любые документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты таких налогов (п. 9 ст. 88 НК РФ).

В данном случае полномочия налогового органа по истребованию документов, очевидно, объясняются важнейшей ролью ресурсных налогов (в основном - НДС) в формировании консолидированного бюджета России;

4) в п. 2 ст. 88 НК РФ для налоговых органов установлено общее ограничение при проведении камеральной налоговой проверки: она проводится в течение **трех месяцев** со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

Нельзя не отметить, что день, когда декларация (расчет) считается представленной налогоплательщиком, может отличаться от дня поступления документа в налоговый орган, например, если декларация направлена по почте (п. 4 ст. 80 НК РФ). Тем не менее срок проведения камеральной налоговой проверки будет исчисляться именно от дня, когда декларация (расчет) считается представленной.

Сам по себе трехмесячный срок на проведение камеральной налоговой проверки нельзя охарактеризовать как пресекательный. Исходя из п. 9 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71 нарушение данного срока налоговым органом не означает незаконности проверки, но и не влечет изменения сроков на принудительную реализацию решения, вынесенного по результатам такой проверки.

Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2009 г. N 10349/09 фактически разъяснено еще одно правовое последствие нарушения налоговым органом указанного срока - за его пределами налоговый орган вообще не может истребовать у налогоплательщика какие-либо документы. Суд отметил, что в установленный для проведения камеральной налоговой проверки трехмесячный срок налоговый орган обязан осуществлять проверочные мероприятия в отношении принятой им налоговой декларации, в которой заявлена к возмещению сумма НДС. Налогоплательщик вправе предполагать, что у налогового органа нет сомнений в правомерности применения заявленных в декларации налоговых вычетов, если в срок, установленный п. 2 ст. 88 НК РФ для проведения камеральной налоговой проверки, налоговый орган не обращается к нему с требованием представить документы, подтверждающие их обоснованность. Данная позиция впоследствии уточнена в п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: из взаимосвязанного толкования положений ст. ст. 88, 89, 93, 93.1 (п. п. 1 и 1.1) и 101 НК РФ следует, что истребование у налогоплательщика, его контрагентов или иных лиц (в том числе государственных органов) документов, касающихся деятельности налогоплательщика, допускается лишь в период проведения в отношении этого налогоплательщика налоговой проверки либо дополнительных мероприятий налогового контроля. В связи с этим судам следует исходить из того, что требование о представлении необходимых документов может быть направлено налоговым органом указанным лицам только в пределах сроков, предусмотренных соответственно п. 2 ст. 88, п. 6 ст. 89 и п. 6 ст. 101 НК РФ. Поэтому, принимая во внимание положения п. 4 ст. 101 НК РФ, согласно которым при рассмотрении материалов налоговой проверки не допускается использование доказательств, полученных с нарушением НК РФ, доказательства, истребованные налоговым органом после истечения указанных сроков, не могут быть учтены налоговым органом при рассмотрении материалов налоговой проверки.

Кроме описанных особенностей, применительно к отдельным видам камеральных проверок могут быть специально предусмотрены и иные нормы. Так, правила камеральных проверок налоговых деклараций участников договоров инвестиционного товарищества определены в п. 8.2 ст. 88 НК РФ, консолидированной группы налогоплательщиков - в п. 11 ст. 88 НК РФ, участников регионального инвестиционного проекта - в п. 12 ст. 88 НК РФ.

Таким образом, в рамках камеральной налоговой проверки, как правило, проверяются налоговые декларации (расчеты авансовых платежей, расчеты сборов, иные расчеты), представленные самим налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом). В п. 10 ст. 88 НК РФ установлено, что правила, предусмотренные данной статьей, распространяются также на плательщиков сборов, налоговых агентов, иных лиц, на которых возложена обязанность по представлению налоговой декларации (расчета), если иное не предусмотрено НК РФ.

При этом налогоплательщик, в соответствии со ст. 81 НК РФ, в любое время потенциально может представить уточненную налоговую декларацию (расчет). Количество уточненных деклараций в НК РФ не регламентируется, на практике могут иметь место и десятая, и двадцатая уточненная налоговая декларация. Подавая уточненную налоговую декларацию, налогоплательщик фактически отказывается от сведений, указанных им в ранее представленной декларации, вследствие чего ее дальнейшая проверка налоговым органом теряет смысл. Соответствующее правило содержится в п. 9.1 ст. 88 НК РФ: в случае, если до окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщиком представлена уточненная

налоговая декларация (расчет) в порядке, предусмотренном ст. 81 НК РФ, камеральная налоговая проверка ранее поданной декларации (расчета) прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации (расчета). Прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее поданной налоговой декларации (расчета).

Прекращение "актуальности" предшествующей налоговой декларации отражено и, например, в п. 4.1 ст. 46 НК РФ: налоговые органы принимают решение об отзыве не исполненных (полностью или частично) поручений на списание и перечисление денежных средств в случае уменьшения сумм налога, сбора, пени по уточненной налоговой декларации, представленной в соответствии со ст. 81 НК РФ. Однако очевидно, что данное полномочие реализуется налоговыми органами только тогда, когда у них нет сомнений в правильности суммы, продекларированной в уточненной налоговой декларации (в т.ч. и по итогам камеральной налоговой проверки).

Уточненные налоговые декларации обычно представляются налогоплательщиками, самостоятельно выявившими ошибки при заполнении первичных деклараций. В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 19 февраля 2013 г. N 13311/12 и N 13366/12 разъяснено, что налогоплательщик, действующий добросовестно и самостоятельно устранивший выявленные ошибки в налоговой декларации путем подачи уточненной налоговой декларации, не может быть поставлен в худшее положение по сравнению с налогоплательщиком, в отношении которого недостоверно заявленные сведения выявлены непосредственно налоговым органом по результатам проверки.

В принципе, уточненные налоговые декларации могут представляться налогоплательщиками и тогда, когда на ошибку им указал, например, налоговый орган при проверке. Так, в соответствии с разъяснениями, данными в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 26 апреля 2011 г. N 23/11 и от 25 июня 2013 г. N 1001/13, применение налоговых вычетов по НДС является правом налогоплательщика, носит заявительный характер посредством их декларирования в подаваемых в налоговый орган налоговых декларациях. Иными словами, вычеты по НДС без их декларирования не применяются. Соответственно, если в рамках налоговой проверки налоговый орган укажет налогоплательщику на то, что им не использованы вычеты по НДС, то налогоплательщик, скорее всего, представит уточненную налоговую декларацию.

На практике уточненные налоговые декларации могут представляться налогоплательщиками в налоговый орган и после завершения выездной проверки (в т.ч. и в период судебного спора по этой проверке). Поскольку по итогам полномасштабной выездной налоговой проверки налоговым органам, как правило, в полном объеме известны налоговые обязательства налогоплательщика вследствие исследования первичных документов, камеральная налоговая проверка таких деклараций смысла не имеет и обычно не проводится. Но в таких случаях уточненные декларации могут представлять собой форму возражений налогоплательщика на позицию налогового органа (например - налоговый орган уменьшил вычеты по НДС, исходя из недоказанности факта приобретения товаров (работ, услуг), а налогоплательщик в уточненной декларации уменьшает как вычеты, так и обороты по реализации этих товаров (работ, услуг)).

Общие правила проведения выездных налоговых проверок заключаются в следующем:

1) проверки проводятся на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, теми должностными лицами, которые прямо поименованы в этом решении (п. п. 1 и 2 ст. 89 НК РФ). В случае если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа.

НК РФ не содержит положений, запрещающих проведение выездной налоговой проверки какой-либо категории налогоплательщиков. Например, в порядке выездной налоговой проверки может быть проверено и физическое лицо, не имеющее статуса индивидуального предпринимателя, хотя с практической точки зрения такая проверка, скорее всего, будет проводиться по месту нахождения налогового органа. Как следует из вышеуказанного отчета 2-НК за 2014 год <917>, за указанный период налоговыми органами было проведено 34,25 тыс. выездных проверок организаций, индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой, а также 1,5 тыс. выездных проверок физических лиц (за исключением индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой). Исходя из Определения КС РФ от 25 января 2007 г. N 95-О-О, утрата индивидуальным предпринимателем своего статуса не означает, что данное физическое лицо уже не может быть проверено в порядке выездной проверки за период осуществления им предпринимательской деятельности.

<917> URL: http://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/.

Соответственно, бывший индивидуальный предприниматель не освобождается ни от обязанности по хранению документов за свой "предпринимательский" период, ни от обязанности по представлению их на проверку по требованию налогового органа. В целом прекращение статуса индивидуального предпринимателя никак не влияет на его обязанности по уплате налогов и прочие обязанности, возникшие в "предпринимательский" период. Принципиальное отличие будет состоять только в том, что спор с налоговой инспекцией теперь может быть разрешен только в суде общей юрисдикции, а не в арбитражном суде (п. 13 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 1 июля 1996 г. N 6/8 "О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации");

2) проверке подлежат все документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, которые должны быть представлены самим налогоплательщиком (п. 12 ст. 89 НК РФ).

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2009 г. N 11175/09 были рассмотрены результаты так называемой выборочной проверки, когда проверяющие изучают не все документы, а их часть, выбранную по определенному признаку (например - только документы, свидетельствующие о взаимоотношениях с определенным контрагентом). ВАС РФ отметил, что, отказывая в признании недействительным решения инспекции по соответствующему эпизоду, суды исходили также из того, что первичные документы, представленные налогоплательщиком, не подтверждают понесенных им расходов, поскольку имеют дефекты в оформлении. Этот вывод судов основан на результатах выборочной проверки первичных документов ряда контрагентов, что не может повлечь отказа в признании документально неподтвержденными всех расходов налогоплательщика, произведенных по указанному основанию, включая его право на заявление вычетов по НДС.

В то же время само по себе полномочие налогового органа на проведение выборочной налоговой проверки не было поставлено под сомнение в решении ВАС РФ от 11 июня 2010 г. N ВАС-5180/10. Как отметил Суд, законодательство о налогах и сборах не содержит положений, детализирующих действия должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку. В каждом конкретном случае должностное лицо, проводящее проверку, самостоятельно определяет метод проведения проверки. В случае если налогоплательщик, в отношении которого проводилась проверка, полагает, что вынесенным решением, действиями или бездействием нарушены его права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, он вправе их обжаловать в порядке, установленном действующем законодательством;

3) при проведении проверок налоговые органы вправе истребовать любые документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, как у проверяемого налогоплательщика (ст. 93 НК РФ), так и у иных лиц, в том числе контрагентов налогоплательщика (ст. 93.1 НК РФ); может проводиться инвентаризация имущества и осмотр помещений (п. 13 ст. 89, п. 2 ст. 91, ст. 92 НК РФ).

При этом имеют место следующие разъяснения: налоговый орган, проводящий камеральную налоговую проверку, вправе истребовать документы по ст. 93.1 НК РФ не только у непосредственного контрагента налогоплательщика, но и у иных лиц, участвовавших в цепочке сделок (контрагентов второго, третьего и последующего звена) <918>. Соответственно, аналогичное право есть у налогового органа и в рамках выездной налоговой проверки.

<918> Рекомендации Научно-консультативного совета при АС Волго-Вятского округа "Вопросы применения налогового законодательства" (по итогам заседания 28 мая 2015 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2015. N 4; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс"; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

В Постановлении КС РФ от 16 июля 2004 г. N 14-П уточнено, что основное содержание выездной налоговой проверки - проверка правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) одного или нескольких налогов по месту нахождения налогоплательщика на основе изучения как документальных источников информации, так и фактического состояния объектов налогообложения, для чего осуществляющие ее уполномоченные должностные лица налоговых органов могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения.

В соответствии с п. 2 ст. 93 НК РФ истребуемые документы могут быть представлены в налоговый орган лично или через представителя, направлены по почте заказным письмом или переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика. Представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных проверяемым лицом копий. Что касается представления документов в электронной форме, то данная процедура урегулирована в Приказе ФНС России от 17 февраля 2011 г. N ММВ-7-2/168@ (предполагается наличие у налогоплательщика электронной подписи, урегулированной Федеральным законом от 6 апреля

2011 г. N 63-ФЗ "Об электронной подписи").

При этом термин "копия документа" в НК РФ не определяется. По этой причине, на основании п. 1 ст. 11 НК РФ, допустимо применение ГОСТ Р 7.0.8-2013. "Национальный стандарт Российской Федерации. Система стандартов по информации, библиотечному и издательскому делу. Делопроизводство и архивное дело. Термины и определения" (утв. Приказом Росстандарта от 17 октября 2013 г. N 1185-ст), в соответствии с которым копия документа - экземпляр документа, полностью воспроизводящий информацию подлинника документа, заверенная копия документа - копия документа, на которой в соответствии с установленным порядком проставлены реквизиты, обеспечивающие ее юридическую значимость. Кроме того, на основании п. 1 Указа Президиума ВС СССР от 4 августа 1983 г. N 9779-X "О порядке выдачи и свидетельствования предприятиями, учреждениями и организациями копий документов, касающихся прав граждан" верность копии документа свидетельствуется подписью руководителя или уполномоченного на то должностного лица и печатью; на копии указывается дата ее выдачи и делается отметка о том, что подлинный документ находится в данном предприятии, учреждении, организации.

Как следует из п. 24 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, в п. 1 ст. 82 НК РФ осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), назван в качестве одной из форм налогового контроля. Однако положения ст. ст. 91 и 92 НК РФ, регламентирующие соответствующие полномочия налоговых органов, прямо указывают на то, что осмотр территорий (помещений) налогоплательщика и доступ на территорию (в помещение) налогоплательщика возможен только в связи с проведением в отношении данного налогоплательщика выездной налоговой проверки. Следовательно, в контексте действующего законодательного регулирования осмотр помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли), не может рассматриваться в качестве самостоятельной формы налогового контроля и осуществляться вне рамок выездной налоговой проверки;

4) для налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, по сравнению с камеральной проверкой предусмотрен существенно больший объем общих ограничений:

- проверяется период, не превышающий **трех календарных лет**, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (п. 4 ст. 89 НК РФ). Кроме того, логично, что может быть проверен и уже истекший период года, в котором вынесено решение о проведении проверки (Постановления Президиума ВАС РФ от 29 июня 2004 г. N 2046/04, от 11 октября 2005 г. N 5308/05). Установленные в России трехлетняя (фактически - четырехлетняя) "глубина" проверки и четырехлетний срок хранения налоговых первичных документов (подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ) обуславливают и "период актуальности" ранее действовавшего налогового законодательства, а также судебной практики его применения.

В Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. N 9-П разъяснено, что поскольку с истечением продолжительного времени становится невозможным надлежащее установление факта неуплаты налога, а также иных необходимых данных, связанных с выявлением налогового правонарушения, при том что штрафные санкции, определяемые в процентах от объема налоговой недоимки, могут достигать значительных размеров, установление законодателем предельных сроков глубины налоговой проверки и хранения отчетной документации служит прежде всего целям соблюдения конституционного запрета на произвольное ограничение имущественных прав налогоплательщика.

Для оценки отечественного правового регулирования "глубины" проверки представляют интерес сведения, приведенные В.А. Мачехиным: в Индии налоговые органы вправе проверять налоговые декларации за последние 15 лет <919>.

<919> Круглый стол "Борьба с налоговыми злоупотреблениями: актуальное состояние, новые формы и методы, ближайшие перспективы" // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2011 г. М., 2013. С. 184.

Поскольку предметом выездной налоговой проверкой может являться период, ранее уже охваченный камеральной налоговой проверкой, представляет интерес Постановление Президиума ВАС РФ от 14 июля 2009 г. N 3103/09. Суд, рассматривая вопрос о законности решения по результатам выездной налоговой проверки, указал, что выездная налоговая проверка по отношению к камеральной налоговой проверке по тому же периоду и тому же налогу не может рассматриваться как повторная проверка в силу разных форм налогового контроля, осуществляемых в рамках самостоятельных задач и налоговых процедур, предписанных НК РФ. Вывод инспекции о налоговом правонарушении, содержащийся в решении инспекции по результатам выездной налоговой проверки, в рассматриваемом случае основан на иных обстоятельствах, которые не могли быть выявлены при камеральной налоговой проверке. Следовательно, законность и обоснованность такого решения подлежала самостоятельной оценке в данном деле.

Сходный подход изложен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 31 января 2012 г. N 12207/11: из системного толкования положений ст. ст. 88, 89 и 176 НК РФ следует, что выездная налоговая проверка предусматривает более широкие полномочия налогового органа по контролю, выраженные в порядке проведения, условиях, а также объеме подлежащих проверке документов. Результаты выездной налоговой проверки являются следствием анализа полученных в ходе ее проведения доказательств, порядок получения и исследование которых носят самостоятельный характер, отличный от порядка проведения камеральных налоговых проверок;

- не могут проводиться две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период; по общему правилу не может быть более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года (п. 5 ст. 89 НК РФ).

Соответственно, налоговый период по конкретному налогу, однажды проверенный выездной проверкой, в общем случае "закрывается", и уже не может быть повторно проверен выездной проверкой;

- в общем случае срок проведения выездной налоговой проверки - не более **двух месяцев** (п. 6 ст. 89 НК РФ), но при определенных обстоятельствах он может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев (п. 6 ст. 89 НК РФ, Приказ ФНС России от 8 мая 2015 г. N ММВ-7-2/189@). Кроме того, проверка может быть приостановлена (п. 9 ст. 89 НК РФ). Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке (п. 8 ст. 89 НК РФ).

В Определении КС РФ от 9 ноября 2010 г. N 1434-О-О разъяснено следующее: что касается используемого в оспариваемом положении понятия "исключительный случай", то оно, как и всякое оценочное понятие, наполняется содержанием в зависимости от фактических обстоятельств конкретного дела и с учетом толкования этих законодательных терминов в правоприменительной практике, однако не является настолько неопределенным, чтобы препятствовать единообразному пониманию и применению соответствующих законоположений. Однако примечательно мнение А. Шайо: в начинающем формироваться правовом государстве всякая исключительность создает проблему превращения исключения в правило <920>. Соответственно, для российских условий в большинстве случаев корректнее говорить не об исключительных основаниях для какого-либо действия государственного органа (если они прямо не прописаны в законодательстве в этом качестве), а о совершении данных действий по усмотрению этого органа.

<920> Шайо А. Самоограничение власти (краткий курс конституционализма) / Пер. с венг. М., 2001. С. 15.

Исходя из п. 26 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 согласно п. 9 ст. 89 НК РФ на период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой. При рассмотрении дел, связанных с обжалованием действий налоговых органов, судам необходимо иметь в виду следующее. По смыслу приведенной нормы, в период приостановления выездной налоговой проверки не допускается также получение объяснений налогоплательщика и допрос его сотрудников. В то же время налоговый орган не лишен права осуществлять действия вне территории (помещения) налогоплательщика, если они не связаны с истребованием у налогоплательщика документов. Кроме того, налогоплательщик обязан представить налоговому органу те документы, которые были запрошены до момента приостановления проверки.

Нельзя не отметить, что подобное разъяснение фактически позволяет налоговому органу проводить выездную налоговую проверку значительно больший период времени, чем два календарных месяца, и без ее специального продления. Обычно никакой особой необходимости в нахождении проверяющих инспекторов именно на территории налогоплательщика нет, поскольку проверяются документы. Соответственно, налоговый орган может истребовать у налогоплательщика документы и сразу приостановить проверку, а в случае надобности - возобновить проверку на один день, истребовать новые документы и снова приостановить ее.

Еще одна проблема - не совсем ясно, кто именно подразумевается под "сотрудниками" налогоплательщика, допрос которых (очевидно - в качестве свидетеля по ст. 90 НК РФ) запрещен в период приостановления проверки. В частности, в ТК РФ и в ГК РФ данный термин не определен. Представляется, что под сотрудниками налогоплательщика следует понимать только тех физических лиц, которые работают у данного налогоплательщика по трудовому договору, поскольку именно в этом смысле данный термин используется в большинстве правовых документов.

Как разъяснено в п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, из взаимосвязанного толкования положений ст. ст. 88, 89, 93, 93.1 (п. п. 1 и 1.1) и 101 НК РФ следует, что истребование у налогоплательщика, его контрагентов или иных лиц (в том числе государственных органов) документов, касающихся деятельности налогоплательщика, допускается лишь в период проведения в отношении этого налогоплательщика налоговой проверки либо дополнительных мероприятий налогового контроля. В связи с этим судам следует исходить из того, что требование о представлении необходимых документов может быть направлено налоговым органом указанным выше лицам только в пределах сроков, предусмотренных, соответственно, п. 2 ст. 88, п. 6 ст. 89 и п. 6 ст. 101 НК РФ. Поэтому, принимая во внимание положения п. 4 ст. 101 НК РФ, согласно которым при рассмотрении материалов налоговой проверки не допускается использование доказательств, полученных с нарушением НК РФ, доказательства, истребованные налоговым органом после истечения указанных выше сроков, не могут быть учтены налоговым органом при рассмотрении материалов налоговой проверки. Одновременно необходимо учитывать, что налоговый орган, руководствуясь нормой абз. 2 п. 4 ст. 101 НК РФ, при рассмотрении материалов налоговой проверки вправе исследовать также документы, полученные в установленном НК РФ порядке до момента начала соответствующей налоговой проверки.

Смысл ограничения срока выездной налоговой проверки разъяснен, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 октября 2005 г. N 5308/05: чтобы не допустить излишнего обременения налогоплательщика в связи с необходимостью предоставления проверяющим условий для работы и т.п. Однако следует учитывать, что из п. 31 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 косвенно следует вывод, что предельный срок проведения выездной налоговой проверки пресекательным не является, вследствие чего его нарушение не может быть квалифицировано как безусловное основание для признания недействительным решения по результатам проверки.

При этом ограничение срока на проведение выездной налоговой проверки в п. 6 ст. 89 НК РФ сформулировано через запрет: "не может продолжаться более", вследствие чего можно предположить, что данный срок должен быть расценен как пресекательный, а его нарушение - как безусловное основание для признания решения по результатам такой проверки недействительным. Подтверждение такой позиции можно видеть в позиции судьи А.Л. Кононова, выраженной в Особом мнении к Постановлению КС РФ от 16 июля 2004 г. N 14-П: срок проведения выездной налоговой проверки квалифицирован им как пресекательный. Представляет интерес и тот факт, что в соответствии с п. 6 ст. 15, ч. 1, п. 5 ч. 2 ст. 20 Федерального закона от 26 декабря 2008 г. N 294-ФЗ "О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля" превышение установленных сроков проведения проверок влечет недействительность результатов проверки. Соответственно, установленные в данном Федеральном законе сроки проверок фактически являются пресекательными, в отличие от НК РФ.

В плане установления предельного срока проверки представляют интерес данные, которые приводит К. Гюнтер - Президент Финансового суда Федеральной земли Саксония-Ангальт, г. Дессау. Он сообщает, что в немецком праве отсутствует законодательное регулирование максимального срока проведения налоговой проверки. Поэтому в данном случае правовые границы определяются на основе принципа соразмерности <921>. В.Д. Зорькин, Председатель КС РФ, также приводит сведения о том, что законодательство большинства стран не содержит строгой законодательной регламентации проверочных мероприятий <922>.

<921> Гюнтер К. Контроль за решениями, принимаемыми в рамках административного усмотрения: германский опыт // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2004 г. С. 187.

<922> Зорькин В.Д. Конституционная природа налогового права // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. С. 26.

По всей видимости, нормы НК РФ, достаточно жестко регламентирующие сроки и порядок налоговых проверок, введены законодателем в целях исключения возможностей для злоупотреблений со стороны налоговых органов. Пример такого злоупотребления рассмотрен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 марта 2008 г. N 13084/07. Суд исследовал результаты выездной налоговой проверки, при том что в период ее проведения, в соответствии с ранее действовавшей редакцией НК РФ, в двухмесячный срок проверки засчитывалось только время фактического нахождения проверяющих на территории налогоплательщика (ст. 89 НК РФ, Постановление КС РФ от 16 июля 2004 г. N 14-П), то есть правовое регулирование имело определенное сходство с современным. Суд указал, что выездная налоговая проверка предпринимателя проводилась в течение 11 месяцев, что свидетельствует о нарушении инспекцией принципа недопустимости избыточного или не ограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля. Убедительных доказательств обоснованности столь длительного срока проведения проверки инспекция не представила. Длительный срок проведения проверки

свидетельствует о нарушении налоговой инспекцией целей налогового администрирования, которые не могут иметь дискриминационного характера, препятствующего предпринимательской деятельности налогоплательщика.

Кроме того, ограниченность по времени любого вида государственного контроля (как элемент требования правовой определенности) следует из Постановления КС РФ от 18 июля 2008 г. N 10-П: федеральный законодатель, обладая достаточной свободой усмотрения в определении конкретных видов государственного контроля (надзора), оснований, форм, способов, методов, процедур, сроков его проведения, состава мер государственного принуждения, применяемых по итогам контрольных мероприятий, а также конкретного порядка финансового обеспечения, вместе с тем связан общими конституционными принципами организации системы органов государственной власти, а осуществляемое им регулирование должно соответствовать юридической природе и характеру общественных отношений, складывающихся в сфере государственного контроля (надзора), вводимые же ограничения прав и свобод граждан, занимающихся предпринимательской деятельностью, - быть соразмерными конституционно значимым целям и во всяком случае не создавать препятствий их экономической самостоятельности и инициативе. В Постановлениях КС РФ от 16 июля 2004 г. N 14-П, от 17 февраля 2015 г. N 2-П изложена следующая правовая позиция: любая налоговая проверка - выездная или камеральная (порядок исчисления срока проведения которых может различаться с учетом характера и уровня воздействия конкретных проверочных мероприятий на деятельность проверяемого) - должна быть во всяком случае лимитирована во времени, поскольку иной, т.е. неограниченный по продолжительности, характер проводимой проверки несовместим с вытекающими из ст. 55 (ч. 3) Конституции РФ требованиями соразмерности осуществления государственного контроля (надзора) конституционно значимым целям.

Можно предположить, что само по себе приостановление выездной налоговой проверки (как, впрочем, и приостановление производства в арбитражном, либо в гражданском процессе) введено законодателем именно по той причине, что установлены нормативные сроки на проведение указанных процедур. В отсутствие жесткого нормативного срока на проведение выездной налоговой проверки необходимости в ее приостановлении, очевидно, не было бы;

5) выездная налоговая проверка завершается составлением справки о проведенной проверке (п. 15 ст. 89 НК РФ), которая должна быть передана проверенному налогоплательщику и содержит информацию о предмете проверки и сроках ее проведения.

В соответствии с п. 1 ст. 36 НК РФ по запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках. Данная норма, как представляется, порождает определенные теоретические и практические проблемы. Так, сотрудник МВД, участвующий в выездной налоговой проверке, должен обладать четко прописанными в налоговом (а не в ином) законодательстве полномочиями по осуществлению налогового контроля. Однако на сотрудников МВД не возлагаются полномочия налоговых органов, а налоговый контроль осуществляется только налоговыми органами (п. 1 ст. 82 НК РФ). По всей видимости, сотрудник МВД, участвующий в налоговой проверке, "на месте" определяет необходимость осуществления мероприятий, урегулированных не в НК РФ, а в ином законодательстве (в т.ч. в УПК РФ, в Федеральных законах от 12 августа 1995 г. N 144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности", от 7 февраля 2011 г. N 3-ФЗ "О полиции"). Следует отметить, что принят совместный Приказ МВД РФ, ФНС РФ от 30 июня 2009 г. N 495/ММ-7-2-347 "Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений".

Кроме того, с учетом отмены Федеральным законом от 22 октября 2014 г. N 308-ФЗ положения, ранее закрепленного в ч. 1.1 ст. 140 УПК РФ, существенно изменен порядок возбуждения дел по налоговым преступлениям. Если ранее поводом для возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных ст. ст. 198 - 199.2 УК РФ, служили только те материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела, то теперь такое ограничение отсутствует. Соответственно, теперь следственные органы могут самостоятельно, без участия налоговых органов, проводить проверки по законодательству об оперативно-розыскной деятельности и возбуждать соответствующие уголовные дела <923>.

<923> Хаванова И. Налоговые преступления: новый порядок возбуждения дел // Налоговый вестник. 2014. N 12.

Как и в камеральных проверках, в НК РФ могут быть специально урегулированы особенности отдельных видов выездных проверок. Так, в ст. 89.1 НК РФ установлены особенности проведения выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков, а в ст. 89.2 НК РФ - особенности проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика - участника регионального

инвестиционного проекта. В силу п. 16 ст. 89 НК РФ особенности проведения выездных налоговых проверок при выполнении соглашений о разделе продукции определяются гл. 26.4 НК РФ.

Следует отметить, что в п. 10 ст. 89 НК РФ предусмотрены возможность проведения **повторной выездной налоговой проверки** и основания для ее проведения. Как правило, повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика проводится вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первоначальную проверку. При повторной проверке вышестоящий налоговый орган, в частности, может проверить исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, которое уже контролировалось нижестоящим налоговым органом. Однако при выявлении налоговых правонарушений, не выявленных при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, налоговые санкции по общему правилу не применяются.

Особенности повторных выездных налоговых проверок рассмотрены в Постановлении КС РФ от 17 марта 2009 г. N 5-П, в Определении КС РФ от 28 января 2010 г. N 138-О-П, в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 16 марта 2010 г. N 8163/09, от 16 марта 2010 г. N 14585/09, от 20 октября 2010 г. N 7278/10 и от 3 апреля 2012 г. N 15129/11. В частности, не исключено назначение повторной выездной налоговой проверки в случае, если вышестоящий налоговый орган усомнится в качестве работы нижестоящего налогового органа, рассматривая жалобу налогоплательщика (Постановление Президиума ВАС РФ от 29 октября 2013 г. N 6778/13).

Следует отметить, что в п. 10 ст. 89 НК РФ установлено еще одно основание для проведения повторной выездной налоговой проверки: она может проводиться налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) - в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации (ст. 81 НК РФ), в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. В рамках этой повторной выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация (п. 4 ст. 89 НК РФ). Таким образом, в данном случае не действует ограничение на трехлетнюю (четырёхлетнюю) "глубину" выездной налоговой проверки (п. 4 ст. 89 НК РФ), что, вообще говоря, соответствует праву налогоплательщика подать уточненную налоговую декларацию за любой период. Другой вопрос, какие именно будут правовые последствия при подаче налогоплательщиком уточненной налоговой декларации за период, имевший место, например, 10 лет назад (их может вообще не быть вследствие отсутствия первичных документов за этот период и истечения сроков на возврат (зачет) излишне уплаченных налогов).

Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 16 марта 2010 г. N 8163/09, предметом повторной выездной налоговой проверки, назначенной ввиду представления обществом после проведения налоговой проверки уточненной декларации, в которой уменьшена сумма ранее исчисленного налога на прибыль, являются только те сведения уточненной декларации, изменение которых повлекло уменьшение суммы ранее исчисленного налога. При этом в ходе проверки, проводимой на основании абзаца шестого п. 10 ст. 89 НК РФ, не могут быть повторно проверены данные, которые не изменялись налогоплательщиком либо не связаны с указанной корректировкой.

Иными словами, налоговый орган может проверять только те сведения уточненной декларации (показатели конкретных строк налоговой декларации), изменение которых повлекло уменьшение суммы ранее исчисленного налога. При этом налоговый орган вправе проверить все документы, влияющие на измененные показатели соответствующих строк уточненной налоговой декларации <924>.

<924> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "О практике применения налогового законодательства" (по итогам заседания 14 октября 2010 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2010. N 4; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс"; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 марта 2012 г. N 14951/11 уточнены правовые последствия представления налогоплательщиком такой уточненной декларации. В этом случае у налогового органа может возникнуть право истребовать у налогоплательщика первичные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию, при выявлении в ходе камеральной проверки несоответствия между этими данными и сведениями, содержащимися в имеющихся у налогового органа документах, полученных им в ходе налогового контроля.

Таким образом, современная редакция НК РФ при представлении налогоплательщиком уточненной налоговой декларации с уменьшенной суммой налога предусматривает альтернативные полномочия налогового органа - провести камеральную проверку (абз. 2 п. 3, п. 8.3 ст. 88 НК РФ), либо выездную проверку, в том числе повторную (подп. 2 п. 10 ст. 89 НК РФ).

Следует, однако, отметить одну проблему. Через подачу уточненной налоговой декларации с уменьшенной суммой налога налогоплательщик, как правило, стремится вернуть излишне уплаченный

налог. Исходя из п. 11 информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. N 98 срок на возврат (зачет) суммы излишне уплаченного налога (авансового платежа) начинается со дня подачи заявления о возврате (зачете), но не ранее чем с момента завершения камеральной налоговой проверки по соответствующему налоговому (отчетному) периоду либо с момента, когда такая проверка должна была быть завершена по правилам статьи 88 НК РФ. Таким образом, если налоговый орган, получив такую уточненную налоговую декларацию (и, как правило, заявление о возврате налога), проводит камеральную налоговую проверку, то налогоплательщик по меньшей мере информирован о том, что предельный срок на получение излишне уплаченного налога - четыре месяца со дня подачи декларации и заявления о возврате. Если же налоговый орган намерен провести выездную налоговую проверку (в т.ч. повторную), то, как это следует из НК РФ, какого-либо срока для ее начала не установлено. Представляется, что из п. 11 информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. N 98 следует и то, что в течение четырехмесячного срока должны быть проведены все мероприятия налогового контроля, которые сочтет необходимыми налоговый орган, и должен быть окончательно решен вопрос о возврате налога. При ином подходе налогоплательщик будет находиться в состоянии правовой неопределенности, поскольку налоговый орган сможет сколь угодно долго не возвращать излишне уплаченный налог, ссылаясь на планы по проведению выездной налоговой проверки.

Общее разграничение камеральной и выездной налоговых проверок произведено в Определении КС РФ от 8 апреля 2010 г. N 441-О-О. Как отметил Суд, п. 1 ст. 89 НК РФ не означает, что при проведении выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа такая налоговая проверка по своим параметрам и предназначению совпадает с камеральной налоговой проверкой. Из смысла приведенной нормы следует, что выездная налоговая проверка ориентирована на выявление тех нарушений налогового законодательства, которые не всегда можно обнаружить в рамках камеральной налоговой проверки: для их выявления требуется углубленное изучение документов бухгалтерского и налогового учета, а также проведение ряда специальных мероприятий контроля, например осмотра (ст. 92 НК РФ) и выемки документов и предметов (ст. 94 НК РФ). Как правило, именно в рамках выездных налоговых проверок выявляются и нарушения, обусловленные злоупотреблениями налогоплательщика в налоговой сфере, стремлением уклониться от налогообложения. Камеральная же налоговая проверка, по смыслу п. 1 ст. 88 НК РФ, является формой текущего документального контроля за соблюдением налогового законодательства, который проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющих у налогового органа. В отличие от выездной налоговой проверки, она нацелена на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения, что позволяет смягчить для налогоплательщиков последствия от неправильного применения ими налогового закона. Кроме того, в Определении КС РФ от 25 января 2012 г. N 172-О-О разъяснено, что не исключена сама возможность проведения выездной налоговой проверки в отношении налогоплательщика по налоговым периодам, которые уже являлись объектом налогового контроля посредством камеральной налоговой проверки.

Критерии отграничения **документальной проверки** (ст. 101.4 НК РФ) от камеральной и выездной проверок в настоящее время имеются, но, к сожалению, не полностью ясны из формулировок НК РФ и еще нечетко обозначены на уровне практики высших судебных органов. Как разъяснено в п. 37 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, согласно п. 1 ст. 100.1 НК РФ дела о выявленных в ходе камеральной или выездной налоговой проверки налоговых правонарушений рассматриваются в порядке, установленном ст. 101 НК РФ. В соответствии с п. 2 ст. 100.1 НК РФ дела о выявленных в ходе иных мероприятий налогового контроля налоговых правонарушений (за исключением правонарушений, предусмотренных ст. ст. 120, 122 и 123 НК РФ) рассматриваются в порядке, предусмотренном ст. 101.4 НК РФ. Из взаимосвязанного толкования названных положений следует, что дела о правонарушениях, предусмотренных ст. ст. 120, 122 и 123 НК РФ, могут быть рассмотрены исключительно в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ. Принимая во внимание, что в силу ст. ст. 88 и 89 НК РФ предметом камеральной или выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, судам надлежит исходить из того, что дела о нарушениях законодательства о налогах и сборах, не связанные с неправильным исчислением и несвоевременной уплатой налогов, подлежат рассмотрению в порядке, предусмотренном ст. 101.4 НК РФ. Вместе с тем, если такие правонарушения выявлены налоговым органом в период проведения налоговой проверки, они могут быть отражены в материалах этой проверки и, соответственно, в решении, принимаемом по итогам рассмотрения указанных материалов (ст. 101 НК РФ).

Результаты любой налоговой проверки фиксируются проверяющими в документе - **акте проверки** (ст. 100, п. 1 ст. 101.4 НК РФ). При камеральной налоговой проверке акт должен быть составлен в течение 10 рабочих дней после окончания камеральной налоговой проверки, при выездной налоговой проверке - в

общем случае в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке (п. 1 ст. 100 НК РФ), при документальной - в течение 10 дней со дня выявления нарушения (п. 1 ст. 101.4 НК РФ). Содержание акта камеральной (выездной) проверки регламентировано в п. 3 ст. 100 НК РФ, документальной - в п. 2 ст. 101.4 НК РФ.

Следует отметить, что сам по себе акт проверки не порождает и не может порождать обязанностей налогоплательщика по уплате доначисленных в акте налогов (пеней). Обязанность по уплате любого налога - следствие деятельности налогоплательщика, а не налоговых органов. В акте проверки может только фиксироваться мнение проверяющих налоговых инспекторов относительно того, по каким причинам и в каких именно суммах налогоплательщик не уплатил налоги в проверенном периоде и в каком размере подлежат уплате пени за неуплату этих налогов. В принципе налогоплательщик, не возражающий против позиции проверяющих, может уплатить доначисленные налоги (пени) только на основании информации, содержащейся в акте проверки.

Если в силу особых обстоятельств проводивший проверку налоговый инспектор не может составить и подписать акт проверки (в т.ч. вследствие увольнения), составление акта может быть поручено иному налоговому инспектору (Постановление Президиума ВАС РФ от 24 января 2012 г. N 12181/11).

При этом в силу подп. 13 п. 3 ст. 100 НК РФ в акте налоговой проверки в т.ч. указываются выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, в случае если НК РФ предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах. Соответственно, в акте камеральной (выездной) проверки могут содержаться выводы проверяющих относительно того, какие именно налоговые правонарушения совершило проверенное лицо, какие именно санкции (штрафы), урегулированные в НК РФ, подлежат применению и в какой сумме. Однако конкретизация правонарушений, привлечение к ответственности и применение санкций производятся не в акте проверки, а в последующем правоприменительном акте - в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (п. 7 ст. 101 НК РФ), которое принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, а не проверяющими налоговыми инспекторами. Таким образом, даже если проверенный налогоплательщик согласится с мнением проверяющих и уплатит санкции, предложенные к применению в акте проверки, основание для их уплаты возникнет только после принятия и вступления в силу решения по результатам проверки.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 января 2012 г. N 12181/11 разъяснено, что право принятия решения о привлечении к налоговой ответственности принадлежит не лицу, подписавшему акт налоговой проверки, а руководителю (заместителю руководителя) налогового органа, уполномоченному принимать решение по вопросу о наличии в действиях налогоплательщика состава налогового правонарушения на основе анализа собранных материалов и предварительных предложений, изложенных в акте налоговой проверки.

В п. 3.1 ст. 100 НК РФ установлено, что к акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. При этом документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась проверка, к акту проверки не прилагаются. Документы, содержащие не подлежащие разглашению налоговым органом сведения, составляющие банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, а также персональные данные физических лиц, прилагаются в виде заверенных налоговым органом выписок.

В Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. N 9-П отмечается, что акт налоговой проверки является итоговым актом налогового контроля. Несколько иной подход позднее изложен в Определении КС РФ от 27 мая 2010 г. N 766-О-О: акт налоговой проверки, как следует из положений ст. 100 НК РФ, предназначен для оформления результатов такой проверки и сам по себе не порождает изменений в правах и обязанностях налогоплательщиков. По итогам рассмотрения данного акта налоговым органом принимается решение (как это имело место в деле заявителя), которое может быть обжаловано налогоплательщиком в вышестоящий налоговый орган или в суд.

В плане анализа правовой природы акта проверки представляет интерес мнение А.Ф. Черданцева. Исходя из позиции данного ученого, юридические документы как таковые можно упрощенно подразделить на: 1) нормативные документы (нормативно-правовые и интерпретационные общего характера); 2) решения индивидуального характера; 3) документы, фиксирующие юридические факты (в т.ч. договоры, сделки, удостоверения, приходно-расходные документы); 4) деньги и ценные бумаги; 5) документы, фиксирующие факты-доказательства, используемые для обоснования фактов, имеющих юридическое значение (протоколы и т.д.). При этом имеет место проблема отнесения документов последней категории к числу юридических. Здесь возможны два ответа. Первый: если сам по себе документ не имеет юридического значения, то не следует именовать его таковым, хотя бы он и был вовлечен в юридическую сферу в качестве письменного доказательства. Второй: можно именовать его юридическим документом исходя из того, что это документ юридического дела, источник доказательства, подтверждающего или опровергающего факт, имеющий юридическое значение <925>. Тем не менее в рамках данной

классификации акт налоговой проверки, очевидно, будет относиться к пятой категории (как и протоколы по делам об административных правонарушениях), а решение по результатам проверки - ко второй (как и постановления о привлечении к административной ответственности). Несколько отличающиеся правовые позиции КС РФ относительно акта проверки, изложенные в приведенных выше Постановлении от 14 июля 2005 г. N 9-П и в Определении от 27 мая 2010 г. N 766-О-О, фактически и подтверждают проблему идентификации данного документа.

<925> Черданцев А.Ф. Логико-языковые феномены в юриспруденции. М., 2012. С. 27 - 31.

Акт выездной (камеральной) налоговой проверки в общем случае в течение пяти рабочих дней с даты его составления должен быть вручен (направлен по почте заказным письмом) лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю (п. 5 ст. 100 НК РФ). В случае направления акта выездной (камеральной) налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты отправки заказного письма. Высказывается мнение, что согласно указанной норме предусмотрено два самостоятельных и альтернативных способа направления акта - вручение или направление по почте <926>. Как разъяснено в п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, согласно п. 5 ст. 100, п. 9 ст. 101, п. п. 4 и 11 ст. 101.4 НК РФ в случае невозможности вручения соответствующим лицам акта налоговой проверки, акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушениях законодательства о налогах и сборах, решения, вынесенного по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, решения, вынесенного по итогам рассмотрения материалов иных мероприятий налогового контроля, эти акты (решения) направляются по почте заказным письмом. Поскольку указанными положениями специальный срок для направления таких актов (решений) не установлен, данные действия должны быть совершены налоговым органом также в пределах 5 дней со дня составления акта (вынесения решений).

<926> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "О практике применения налогового законодательства" (по итогам заседания 14 октября 2010 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2010. N 4; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс"; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

Проверенный частный субъект в общем случае вправе в течение **одного месяца** со дня получения акта выездной (камеральной) налоговой проверки представить в соответствующий налоговый орган письменные **возражения** по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом проверенное лицо вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений (п. 6 ст. 100 НК РФ). Интересно то, что в Определении КС РФ от 22 марта 2011 г. N 380-О-О нарушение налоговым органом данного срока (представление налогоплательщику срока в меньшем размере) не было расценено как безусловное основание для признания недействительным решения по результатам проверки.

Имеет место следующий практический аспект. Налогоплательщик, представивший возражения на акт проверки, фактически ставит налоговый орган в известность относительно своей позиции по конкретному вопросу, ставшему предметом проверки. В свою очередь, налоговый орган, узнавший позицию налогоплательщика из возражений, может принять меры к усилению своей собственной позиции, и, например, провести дополнительные мероприятия налогового контроля по п. 6 ст. 101 НК РФ (истребование документов у самого налогоплательщика по ст. 93 НК РФ и у его контрагентов в соответствии со ст. 93.1 НК РФ, допрос свидетеля, проведение экспертизы). По этой причине некоторые налогоплательщики намеренно не раскрывают свою реальную позицию и имеющиеся у них доказательства ни при представлении возражений на акт проверки, ни при обжаловании решения налогового органа в административном порядке, а представляют соответствующие доказательства только в суд. В рамках судебного разбирательства возможности налогового органа по обоснованию своей позиции дополнительными доказательствами, как правило, меньше, чем при проведении налогового контроля и оформлении его результатов. Подобная ситуация в определенной степени является следствием судебной практики, исходящей из наличия у налогоплательщика права представлять в суд документы, которые не представлялись им налоговому органу при проверке (Определение КС РФ от 12 июля 2006 г. N 267-О). Исключение составляет только решение по результатам камеральной налоговой проверки декларации по НДС: в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2009 г. N 5154/09 разъяснено, что перед обращением в суд с заявлением о признании незаконным бездействия налогового органа, выразившегося в невозмещении НДС из бюджета по результатам камеральной налоговой проверки, налогоплательщик обязан соблюсти досудебную процедуру, предусмотренную в ст. 176 НК РФ,

а именно представить налоговому органу декларацию по данному налогу и все документы, обосновывающие право на вычеты.

Дополнительные мероприятия налогового контроля, если они назначены, не должны представлять собой продление налоговой проверки. В п. 39 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено, что при оценке законности решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, принятого налоговым органом на основании ст. 101 НК РФ, судам надлежит исходить из того, что назначаемые руководителем (заместителем руководителя) налогового органа дополнительные мероприятия налогового контроля могут быть направлены только на сбор дополнительных доказательств, касающихся выявленных в ходе проверки правонарушений, но не на выявление новых правонарушений.

В итоге, после того как месячный срок на представление проверенным лицом возражений истек, в течение 10 рабочих дней руководитель (заместитель руководителя) налогового органа должен рассмотреть материалы налоговой проверки, а также возражения частного субъекта (если они представлялись) и материалы дополнительных мероприятий налогового контроля (если они проводились), с обязательным извещением о времени и месте их рассмотрения лица, в отношении которого проводилась эта проверка (п. п. 1 и 2 ст. 101 НК РФ).

Фактически материалы проверки рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа по квазисудебной процедуре. Следует отметить, что квазисудебные процедуры рассмотрения соответствующих дел органами исполнительной власти в настоящее время урегулированы не только в НК РФ, но и в иных нормативных актах, в том числе в разд. IV КоАП РФ, в гл. 9 Федерального закона от 26 июля 2006 г. N 135-ФЗ "О защите конкуренции". Как правило, квазисудебные процедуры, как и судебные, предполагают, что нарушение некоторых существенных условий их проведения является безусловным основанием для признания самих процедур и их результатов незаконными.

В НК РФ установлено, что надлежащее извещение лица, в отношении которого проводилась проверка, о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки является одним из существенных условий процедуры рассмотрения. Необеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (либо) через своего представителя и (или) необеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения является основанием для отмены решения налогового органа, вынесенного по результатам проверки, вышестоящим налоговым органом или судом (п. 14 ст. 101 НК РФ). На практике данное положение было применено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 12 февраля 2008 г. N 12566/07 и стало безусловным основанием для отмены решения налогового органа.

Важность вопросов надлежащего извещения налогоплательщика определяют проблемы "технологии" его извещения.

В настоящее время актуальное разъяснение содержится в п. 40 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57. По мнению Суда, в силу п. 14 ст. 101 и п. 12 ст. 101.4 НК РФ неизвещение либо ненадлежащее извещение лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, о месте и времени рассмотрения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа соответствующих материалов является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения и, следовательно, основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения, вынесенного в отсутствие этого лица по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля, если только в ходе судебного разбирательства не будет установлено, что указанное лицо фактически приняло участие в рассмотрении соответствующих материалов.

Следует только учитывать, что фактическое принятие участия в рассмотрении соответствующих материалов, вообще говоря, не всегда свидетельствует о надлежащем извещении этого лица о месте и времени рассмотрения этих материалов. В частности, если проверенный индивидуальный предприниматель, не извещенный о месте и времени рассмотрения материалов, прибыл в налоговый орган с иной целью, не исключено, что он будет участвовать в рассмотрении материалов по требованию налогового инспектора, заметившего его в здании налогового органа. Очевидно, что право предпринимателя на заблаговременное извещение и подготовку к защите в этом случае будет ущемлено.

При рассмотрении вопросов извещения возможно subsidiarily учитывать разъяснение, содержащееся в п. 24 Постановления Пленума ВАС РФ от 2 июня 2004 г. N 10 "О некоторых вопросах, возникших в судебной практике при рассмотрении дел об административных правонарушениях": суду при рассмотрении дел об административных правонарушениях следует учитывать, что доказательством надлежащего извещения законного представителя юридического лица о составлении протокола может служить выданная им доверенность на участие в конкретном административном деле. Наличие общей доверенности на представление интересов лица без указания на полномочия по участию в конкретном

административном деле само по себе доказательством надлежащего извещения не является.

Иными словами, если в рассмотрении материалов проверки участвует представитель налогоплательщика с общей доверенностью на представление интересов в налоговых правоотношениях, то это еще не значит, что налогоплательщик был надлежащим образом извещен - должны быть иные доказательства извещения. Если же налогоплательщик заблаговременно выдал представителю доверенность на участие в рассмотрении конкретных материалов в определенные дату и время, то участие такого представителя как раз и свидетельствует о надлежащем извещении налогоплательщика о дате и времени их рассмотрения.

Высказывается мнение, что лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, следует считать извещенным по почте о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки (при условии направления извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки в составе заказного почтового отправления по адресу, сообщенному самим лицом (указанному в ЕГРЮЛ, ЕГРИП, по месту жительства по сведениям ФМС)), когда:

- адресат отказался от получения почтового отправления, и этот отказ зафиксирован организацией почтовой связи;

- несмотря на почтовое извещение, адресат не явился за получением почтового отправления, направленного налоговым органом в установленном порядке, о чем организация почтовой связи уведомила налоговый орган;

- почтовое отправление не вручено в связи с отсутствием адресата по указанному адресу, о чем организация почтовой связи уведомила налоговый орган <927>.

<927> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "О практике применения налогового законодательства" (по итогам заседания 27 октября 2011 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2011. N 4; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс"; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

Вопросы надлежащего извещения также отражены в п. 24.1 Постановления Пленума ВАС РФ от 2 июня 2004 г. N 10 "О некоторых вопросах, возникших в судебной практике при рассмотрении дел об административных правонарушениях", в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 61 "О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с достоверностью адреса юридического лица".

Формализация надлежащего извещения юридического лица в настоящее время также произведена в п. п. 2, 3 ст. 54 ГК РФ. Как следует из п. 67 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. N 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации", бремя доказывания факта направления (осуществления) сообщения и его доставки адресату лежит на лице, направившем сообщение. Юридически значимое сообщение считается доставленным и в тех случаях, когда оно поступило лицу, которому было направлено, но по обстоятельствам, зависящим от него, не было ему вручено или адресат не ознакомился с ним (п. 1 ст. 165.1 ГК РФ). Например, сообщение считается доставленным, если адресат уклонился от получения корреспонденции в отделении связи, в связи с чем она была возвращена по истечении срока хранения. Риск неполучения поступившей корреспонденции несет адресат.

Для целей законодательства о налогах и сборах, как это следует из п. 5 ст. 31 НК РФ в случае направления документов, которые используются налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, по почте такие документы направляются налоговым органом:

- налогоплательщику - российской организации (ее филиалу, представительству) - по адресу места ее нахождения (места нахождения ее филиала, представительства), содержащемуся в ЕГРЮЛ;

- налогоплательщику - иностранной организации - по адресу места осуществления им деятельности на территории Российской Федерации, содержащемуся в ЕГРН;

- налогоплательщику - иностранной организации (за исключением международной организации, дипломатического представительства), не осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через обособленное подразделение, - по предоставленному налоговому органу адресу для направления документов, указанных в настоящем пункте, содержащемуся в ЕГРН;

- налогоплательщику - иностранной организации, не осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через постоянное представительство и имеющей на территории Российской Федерации объект недвижимого имущества на праве собственности, - по адресу места нахождения указанного объекта недвижимого имущества или по предоставленному налоговому органу адресу;

- налогоплательщику - индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, адвокату, учредившему адвокатский кабинет, физическому лицу, не являющемуся

индивидуальным предпринимателем, - по адресу места его жительства (места пребывания) или по предоставленному налоговому органу адресу для направления документов, указанных в настоящем пункте, содержащемся в ЕГРН.

Представляют интерес сведения, приведенные С.Л. Будылиным: в правовой системе США признается, что если письмо (уведомление и т.п.) было надлежащим образом отправлено по почте, то действует опровержимая презумпция, что оно было получено адресатом (**mailbox rule**) <928>.

<928> Будылин С.Л. Внутренне убеждение или баланс вероятностей? Стандарты доказывания в России и за рубежом // Вестник ВАС РФ. 2014. N 3. С. 37.

Кроме того, исходя из п. 41 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, при проверке соблюдения налоговым органом обязанности по извещению лица, в отношении которого была проведена налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, о месте и времени рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля судам следует учитывать, что ст. ст. 101 и 101.4 НК РФ не содержат оговорок о необходимости извещения названного лица исключительно какими-либо определенными способами, в частности путем направления по почте заказного письма с уведомлением о вручении или вручения его адресату непосредственно. Следовательно, извещение о месте и времени рассмотрения указанных материалов не может быть признано ненадлежащим лишь на том основании, что оно было осуществлено каким-либо иным способом (например, путем направления телефонограммы, телеграммы, по факсимильной связи или передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи).

Однако нельзя не учитывать, что в данном разъяснении речь идет о ситуации, когда сам факт извещения не отрицается налогоплательщиком. Если же, например, налоговый орган известил его телефонограммой, а налогоплательщик отрицает ее получение, доказательство извещения для налогового органа может быть проблематичным. В связи с этим актуально разъяснение, содержащееся в Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 сентября 2012 г. N 5184/12: извещение о месте и времени рассмотрения дела об административном правонарушении было направлено обществу по факсимильной связи в режиме автоматического приема. В материалах дела в подтверждение отправки извещения имеется лишь корешок об отправке факса по номеру общества. Сам по себе отчет об отправке факса, не позволяющий установить, что по факсу в адрес привлекаемого к административной ответственности лица было направлено именно извещение о времени и месте рассмотрения дела об административном правонарушении, а также факт его получения, не свидетельствует о надлежащем извещении этого лица. Вместе с тем представитель общества в суде надзорной инстанции подтвердил факт получения обществом сообщения плохого качества. Таким образом, общество, будучи осведомленным о том, что в отношении его возбуждено дело об административном правонарушении в связи с нарушением Правил пожарной безопасности, не было лишено возможности воспользоваться представленными КоАП РФ правами.

При этом в настоящее время действует презумпция п. 4 ст. 31 НК РФ: документы, используемые налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, могут быть в том числе направлены по почте заказным письмом. В случаях направления документа налоговым органом по почте заказным письмом датой его получения считается шестой день со дня отправки заказного письма. Соответственно, для налогового органа значительно удобнее извещать налогоплательщика по почте. Исходя из п. 53 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 соответствующая налоговая процедура признается соблюденной независимо от фактического получения налогоплательщиком (его представителем) документа, направленного заказным письмом.

Однако в КоАП РФ подобной презумпции нет, вследствие чего фактическое извещение лица, привлекаемого к административной ответственности, остается актуальным. В связи с этим определенным интерес представляет и Постановление Президиума ВАС РФ от 15 октября 2013 г. N 3563/13. По мнению Суда, поскольку заказному письму, отправленному в адрес общества, присвоен идентификационный номер, то управление могло отследить его вручение адресату, воспользовавшись услугой отслеживания почтовых отправлений на официальном сайте предприятия "Почта России". Данная услуга предполагает внесение информации почтового идентификатора на каждом этапе пересылки в единую систему учета и контроля, благодаря чему через Интернет можно отследить прохождение почтового отправления. Само по себе отсутствие в материалах дела на дату вынесения постановления о назначении административного наказания данных о вручении обществу заказного письма при наличии у административного органа иных сведений, в частности информации, размещенной на официальном сайте предприятия "Почта России", а также документов, позволяющих установить, что имеющийся на сайте почтовый идентификатор присвоен почтовому отправлению, в котором направлялось извещение о времени и месте рассмотрения дела об

административном правонарушении, не является нарушением законодательства, влекущим отмену данного постановления.

Кроме того, и в целях НК РФ в ряде случаев также может являться актуальным фактическое извещение. Например, в силу п. 1 ст. 93 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы. В частности, требование о представлении документов может быть направлено в порядке, установленном п. 4 ст. 31 НК РФ (по почте заказным письмом; датой его получения считается шестой день со дня отправки заказного письма). На основании п. 3 ст. 93 НК РФ документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней со дня получения соответствующего требования. В силу п. 4 ст. 93 НК РФ отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

Таким образом, при отправке требования о представлении документов по почте, для вывода о том, что документы плательщиком не представлены, проверяющему достаточно рассчитать презюмируемые сроки получения требования и его добровольного исполнения. В этом случае налоговый орган, в частности, может воспользоваться условными методами расчета налога (в т.ч. подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ), истребовать документы у контрагента налогоплательщика (ст. 93.1 НК РФ). Однако для того, чтобы привлечь налогоплательщика к ответственности по ст. 126 НК РФ, необходимы фактическое получение им требования и пропуск установленного в нем срока; в противном случае не будет достигнута цель применения штрафных мер - превенция правонарушений.

Поскольку налоговый орган до вынесения итогового решения по результатам проверки потенциально может провести дополнительные мероприятия налогового контроля (п. 6 ст. 101 НК РФ), которые также являются материалами проверки, представляют интерес Постановления Президиума ВАС РФ от 16 июня 2009 г. N 391/09 и от 13 января 2011 г. N 10519/10. По мнению Суда, участие лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, в рассмотрении имеющихся у налогового органа материалов должно быть обеспечено на всех стадиях осуществления налогового контроля. Если решение налогового органа вынесено по результатам рассмотрения материалов проверки с учетом информации, полученной в результате проведенных дополнительных мероприятий налогового контроля, но без извещения налогоплательщика, это обстоятельство следует расценивать как нарушение положений п. 14 ст. 101 НК РФ, влекущее безусловную отмену данного решения.

Однако, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 8 ноября 2011 г. N 15726/10, ознакомление налогоплательщика с материалами дополнительных мероприятий налогового контроля в день их рассмотрения в налоговом органе с нарушением права на подготовку возражений не признается безусловным основанием отмены решения инспекции. Суд отметил, что право налогоплательщика на своевременное ознакомление со всеми материалами, полученными налоговым органом в рамках подобных проверок, является его неотъемлемым правом, однако для признания факта нарушения существенных условий процедуры налоговой проверки, выразившегося в отсутствии у налогоплательщика возможности ознакомиться с материалами дополнительных мероприятий налогового контроля и представить соответствующие возражения, недостаточно указания на наличие у него такого права. Суду надлежит выяснять, о каких документах и информации идет речь, каким образом подобная информация влияет на первоначальные выводы налогового органа, зафиксированные в акте выездной налоговой проверки. Сходная позиция впоследствии была изложена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 октября 2012 г. N 7564/12.

Данная позиция впоследствии развита в п. 38 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57. По мнению Суда, как следует из положений ст. 101 НК РФ, материалы, полученные в ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, подлежат исследованию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа наряду с иными материалами налоговой проверки в целях принятия решения по итогам соответствующей проверки. При этом лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе до вынесения такого решения ознакомиться со всеми материалами дела о налоговом правонарушении, в том числе и с материалами дополнительных мероприятий налогового контроля. Принимая во внимание, что названной статьей не предусмотрены порядок и сроки направления лицу, в отношении которого проводилась налоговая проверка, материалов дополнительных мероприятий налогового контроля, а также не установлен срок для направления данным лицом возражений на такие материалы, судам необходимо исходить из того, что применительно к положениям п. п. 5 и 6 ст. 100 НК РФ налоговым органом направляются такому лицу (его представителю) эти материалы, а лицо (его представитель) вправе представить налоговому органу свои возражения. При этом рассмотрение материалов налоговой проверки с учетом материалов дополнительных мероприятий налогового контроля и принятие по ним решения применительно к п. 1 ст. 101 НК РФ должно быть осуществлено руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в течение 10 дней со дня

истечения срока направления лицом (его представителем), в отношении которого проводилась налоговая проверка, возражений на материалы дополнительных мероприятий налогового контроля. В случае ненаправления налоговым органом лицу, в отношении которого проводилась налоговая проверка, материалов дополнительных мероприятий налогового контроля суд с учетом положений п. 14 ст. 101 НК РФ оценивает существенность данного нарушения. Если по итогам исследования обстоятельств конкретного дела, в том числе характера и объема полученных в ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля материалов, суд приходит к выводу о том, что ненаправление названных материалов лицу не привело к существенному нарушению его прав, соответствующее решение налогового органа не может быть признано недействительным. В этом случае суд исходит из того, что 10-дневный срок для принятия налоговым органом указанного решения должен исчисляться с момента истечения установленного п. 6 ст. 101 НК РФ срока проведения дополнительных мероприятий налогового контроля.

В настоящее время законодатель предусмотрел в п. 2 ст. 101 НК РФ, что в случае подачи лицом, в отношении которого проводилась налоговая проверка, заявления об ознакомлении с материалами дела налоговый орган обязан ознакомить такое лицо (его представителя) с материалами налоговой проверки и материалами дополнительных мероприятий налогового контроля не позднее двух рабочих дней до дня рассмотрения материалов налоговой проверки.

Резолюция N (77) 31 Комитета Министров Совета Европы "О защите личности в ходе деятельности административных органов" <929> (принята Комитетом Министров 28 сентября 1977 г.) перечисляет права частных субъектов в процедурах, по итогам которых принимаются административные акты: право быть выслушанным, право на доступ к имеющейся у административного органа информации по делу, право на помощь и представительство, право знать мотивы принятия решения административным органом, право знать способы и сроки обжалования административного акта, которые должны быть указаны в самом акте.

<929> URL: <https://wcd.coe.int>.

В рекомендации N R(91)1 Комитета Министров Совета Европы "Об административных санкциях" <930> (принята Комитетом Министров 13 февраля 1991 г.) предложен следующий подход: помимо принципов административной процедуры, изложенных в Резолюции N (77) 31, и общих административных норм, следует иметь в виду при применении административных взысканий следующие принципы:

<930> URL: <https://wcd.coe.int>, перевод: http://www.echr-base.ru/rec91_1.jsp.

- i) лицо, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении, имеет право на предварительную информацию о правонарушении, которое ему вменяют;
- ii) лицо должно располагать достаточным временем для подготовки защиты, учитывая сложность дела и строгость взысканий;
- iii) само лицо или его представитель должны быть проинформированы о доказательствах, собранных против него;
- iv) лицо имеет право высказывать свои возражения до наложения взыскания;
- v) административный акт, устанавливающий взыскание, должен включать мотивы, на которых он основывается.

В Определении КС РФ от 27 мая 2010 г. N 650-О-О разъяснено, что из взаимосвязанных положений ст. 101 НК РФ, рассматриваемых в их последовательном изложении, следует, что рассмотрение акта налоговой проверки и иных полученных по ее итогам материалов начинается после их оформления (п. п. 1 - 4) и продолжается вплоть до вынесения решения о привлечении либо об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, представляющего собой результат такого рассмотрения (п. 7).

Представляет интерес то, что Федеральный закон от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах...", "заменивший" собой с 1 января 2010 г. гл. 24 НК РФ "Единый социальный налог" предусматривает сходные процедуры контроля (камеральная проверка, выездная проверка), но не устанавливает безусловных оснований для признания незаконным решения по результатам проверки и не допускает аналогии с НК РФ. Указанное обстоятельство лишний раз подтверждает то, что принятие указанного Федерального закона снизило уровень защиты прав плательщиков страховых взносов (фактически - налогов), при том что обременение страховыми взносами более чем значительно и в ряде случаев его величина для конкретного плательщика может превышать совокупный размер уплачиваемых им прочих налогов. С тем, что данный Федеральный закон снизил уровень защиты прав плательщиков по сравнению с НК РФ, солидарен, например, М.В. Юзвак <931>.

<931> Юзвак М.В. "Недоналоговое" право // Налоговед. 2014. N 7. С. 30.

Как следует из п. 7 ст. 101 НК РФ, по итогам рассмотрения материалов выездной (камеральной) налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит **решение**:

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

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 марта 2009 г. N 14645/08 разъяснено, что п. 7 ст. 101 НК РФ не содержит положений, что данное решение должно быть вынесено в день рассмотрения материалов проверки или в иной день с извещением налогоплательщика о времени и месте вынесения решения. Указанная позиция ВАС РФ в дальнейшем развита в п. 43 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: судам следует учитывать, что ст. ст. 101 и 101.4 НК РФ не содержат положений о том, что решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должно быть вынесено в день рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля, либо о том, что в случае вынесения такого решения в иной день лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, должно быть извещено о месте и времени вынесения решения.

Следует также учитывать правовую позицию, изложенную в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2010 г. N 4903/10: рассмотрение материалов проверки и вынесение решения по ее результатам должно быть осуществлено одним и тем же должностным лицом налогового органа. Данная позиция ВАС РФ впоследствии развита в п. 42 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: исходя из системного толкования положений ст. ст. 101 и 101.4 НК РФ вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки или иных мероприятий налогового контроля не тем руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, который рассматривал указанные материалы, в том числе возражения соответствующего лица, и непосредственно исследовал все имеющиеся доказательства, также является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения, поскольку в этом случае лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, лишается возможности дать пояснения относительно содержащихся в акте и иных материалах выводов непосредственно тому должностному лицу налогового органа, которое вынесло решение. Высказывается мнение, что если должностное лицо, рассматривавшее материалы проверки, объективно не может вынести решение (например - рассматривавший материалы проверки руководитель налогового органа уволился), то рассмотрение материалов проверки должно быть начато сначала <932>.

<932> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "О практике применения налогового законодательства" (по итогам заседания 14 октября 2010 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2010. N 4; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс"; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

В некоторых случаях решение по результатам первичной проверки может вынести не налоговый орган, проводивший проверку, а вышестоящий налоговый орган. Так, в п. 5 ст. 140 НК РФ предусмотрено, что вышестоящий налоговый орган, установив по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) на решение, вынесенное в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ, нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, вправе отменить такое решение, рассмотреть указанные материалы, документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), и материалы, представленные нижестоящим налоговым органом, в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ, и вынести в том числе новое решение по делу.

Такое новое решение вышестоящего налогового органа, очевидно, представляет собой самостоятельный объект обжалования (п. 75 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации").

Следует отметить, что в данном случае законодатель фактически реализовал в виде норм НК РФ правовую позицию, изложенную в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 апреля 2012 г. N 15129/11: если вышестоящий налоговый орган по формальным основаниям отменяет решение налоговой инспекции, проводившей проверку, то это дает основание вышестоящему налоговому органу самостоятельно вынести решение по результатам этой проверки, но не право на проведение выездной налоговой проверки, аналогичной уже проведенной.

Поскольку досудебное обжалование решений налоговых органов, в т.ч. по результатам выездных (камеральных) проверок, является обязательным, важно учитывать п. 68 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: если в поданном в суд заявлении о признании недействительным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщик ссылается на нарушение налоговым органом существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки (п. 14 ст. 101 НК РФ), судам надлежит исходить из того, что такого рода доводы могут быть приняты ими во внимание только при условии заявления их в жалобе, направлявшейся в вышестоящий налоговый орган.

Очевидно, что это разъяснение корреспондирует с правом вышестоящего налогового органа "исправить" процедурные нарушения нижестоящего налогового органа через принятие нового решения.

В соответствии с п. 8 ст. 101 НК РФ:

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

- в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства, послужившие основанием для такого отказа. В решении об отказе в привлечении к ответственности за налоговые правонарушения могут быть указаны размер недоимки, если эта недоимка была выявлена в ходе проверки, и сумма соответствующих пеней.

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

После появления Постановлений Президиума ВАС РФ от 12 февраля 2008 г. N 12566/07, от 16 июня 2009 г. N 391/09 и от 29 сентября 2010 г. N 4903/10 проверенные налогоплательщики, не согласные с решениями по результатам проверок, как правило, первым делом стремились найти признаки нарушений, влекущих безусловную отмену решений налоговых органов. Исходя из п. 73 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля является самостоятельным, безусловным основанием признания решения налогового органа, принятого на основании ст. ст. 101 или 101.4 НК РФ, недействительным. Поэтому исследование и оценка иных доводов налогоплательщика относительно незаконности такого решения в данном случае судом не осуществляется.

Впрочем, отечественные налогоплательщики, зная об этих безусловных основаниях, могут предпринимать и целенаправленные действия, препятствующие налоговому контролю и вынесению решений налоговыми органами. Такими действиями (в совокупности) могут быть: изменение места нахождения, реорганизация, имитация надлежащего (ненадлежащего) извещения и т.д. Примеры подобных действий были рассмотрены в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 23 марта 2010 г. N 13753/09 и N 13751/09.

Сейчас подобная активность налогоплательщиков уже менее актуальна в силу того, что о безусловных основаниях для отмены решения налогового органа необходимо сначала заявить при обязательном досудебном обжаловании в вышестоящий налоговый орган, с тем чтобы он смог исправить ситуацию и принять новое решение (п. 5 ст. 140 НК РФ, п. 68 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57). Очевидно, что в подобных случаях вышестоящий налоговый орган будет крайне осторожен в плане оценки нарушений нижестоящего органа и недопущения собственных ошибок, влекущих безусловную отмену решения.

Имеет значение один практический аспект, касающийся решения по результатам выездной налоговой проверки. Поскольку в рамках такой формы контроля могут быть проверены несколько последующих налоговых периодов по одному налогу, не исключено, что налоговый орган выявит занижение налога за один проверенный период и излишнюю уплату - за другой. Например, по итогам выездной налоговой проверки, проведенной по налогу на прибыль организаций за 2013 и 2014 годы, выявлено, что по результатам 2013 г. налогоплательщик не уплатил налог на сумму 1500 руб., а по результатам 2014 г. - уплатил налог в излишней сумме 1000 руб. В решении по результатам проверки

должно быть итоговое предложение уплатить налог в сумме 500 руб., а не отдельные предложения уплатить налог в сумме 1500 руб. и вернуть в сумме 1000 руб. Косвенно данный вывод подтверждается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 ноября 2004 г. N 6045/04. Иными словами, в таких случаях налоговый орган фактически должен произвести некий зачет в пределах одного налога непосредственно в решении по результатам такой проверки, но только потому, что проверенный период является единым.

Другой аспект указанной проблемы - возможное наличие у налогоплательщика переплаты по контролировавшемуся налогу не в проверенном периоде, а в ином (предшествующем, либо последующем), либо переплаты по иному налогу, которая потенциально могла бы быть использована для погашения доначисленной недоимки в силу п. 1 ст. 78 НК РФ. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 сентября 2012 г. N 4050/12 разъяснено, что принятое налоговым органом в соответствии со ст. 101 НК РФ решение о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения не может включать в себя положения, направленные на осуществление фактического взыскания доначисленной недоимки, что, по существу, будет иметь место в результате зачета имеющейся у налогоплательщика на момент вынесения решения переплаты в счет исполнения обязанности, вменяемой налоговым органом по результатам проверки, и определения в резолютивной части решения суммы налога к уплате с учетом названного зачета. Указание в решении инспекции на предложение налогоплательщику уплатить недоимку по налогу без учета имеющейся на момент вынесения этого решения по лицевому счету налогоплательщика переплаты по этому или иным налогам не является нарушением прав налогоплательщика и не может служить основанием для признания решения налогового органа недействительным. Названные переплаты подлежат учету налоговым органом на момент принудительного исполнения решения о привлечении к налоговой ответственности путем вынесения налоговым органом решения о зачете имеющейся переплаты в счет исполнения обязанности по уплате доначисленного налога.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 г. N 15638/12 указанная позиция уточнена: принятое инспекцией на основании ст. 101 НК РФ решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения не может включать в себя положения, направленные на уменьшение суммы переплат по налогам, что исходя из позиции судов, по существу, будет иметь место в результате зачета имеющейся у банка переплаты в счет погашения недоимки по налогу, задолженности по пеням и штрафам, вменяемым инспекцией по результатам проверки, и определения в резолютивной части этого решения сумм неисполненной обязанности с учетом проведенного зачета, поскольку НК РФ установлен различный порядок исполнения налоговым органом обязанностей по осуществлению контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, влекущего доначисление налогов, начисление пеней и привлечение к налоговой ответственности, и зачета сумм излишне уплаченных налогов (пеней и штрафов), осуществляемых в порядке, предусмотренном гл. 14 разд. V "Налоговая декларация и налоговый контроль" НК РФ и гл. 12 разд. IV "Общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов" НК РФ. Вопрос о зачете сумм излишне уплаченного банком налога на прибыль в счет погашения задолженности по пеням и штрафам разрешается инспекцией самостоятельно применительно к п. 5 ст. 78 НК РФ на этапе исполнения ее решения в соответствии со ст. 101.3 НК РФ. Поэтому для проведения указанного зачета необходимо зафиксировать соответствующие суммы в решении инспекции.

Принципиально важным обстоятельством является то, что решение по результатам проверки, являясь правоприменительным актом, не вступает в силу и не исполняется немедленно; оно может быть обжаловано до вступления в силу в вышестоящий налоговый орган путем подачи апелляционной жалобы. Как следует из п. 9 ст. 101 НК РФ, решение по результатам выездной (камеральной) проверки в общем случае вступает в силу по истечении **одного месяца** со дня вручения лицу, в отношении которого было вынесено соответствующее решение (его представителю). Указанное решение в течение пяти рабочих дней со дня его вынесения должно быть вручено лицу, в отношении которого оно было вынесено (его представителю), под расписку или передано иным способом, свидетельствующим о дате получения решения этим лицом (его представителем). В случае если указанное решение невозможно вручить или передать иным способом, свидетельствующим о дате его получения, оно направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления решения по почте заказным письмом датой его вручения считается шестой день со дня отправки заказного письма. В случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа указанное решение вступает в силу в порядке, предусмотренном ст. 101.2 НК РФ.

Соответственно, порядок вступления в силу решения по результатам выездной (камеральной) проверки в варианте его апелляционного обжалования дополнительно регламентирован в ст. 101.2 НК РФ. В случае обжалования решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в апелляционном порядке такое решение вступает в силу в части, не

отмененной вышестоящим налоговым органом, и в необжалованной части со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по апелляционной жалобе. В случае если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, отменит решение нижестоящего налогового органа и примет новое решение, такое решение вышестоящего налогового органа вступает в силу со дня его принятия. В случае если вышестоящий налоговый орган оставит без рассмотрения апелляционную жалобу, решение нижестоящего налогового органа вступает в силу со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения об оставлении апелляционной жалобы без рассмотрения, но не ранее истечения срока подачи апелляционной жалобы.

Исходя из Определения КС РФ от 14 июля 2011 г. N 1032-О-О ненормативный правовой акт государственного органа вступает в законную силу с момента его подписания уполномоченным должностным лицом, если иное не установлено законодательством РФ о налогах и сборах. Применительно к решениям по результатам выездных (камеральных) проверок как раз и имеет место "иной" случай - они вступают в силу либо по истечении определенного срока, либо в результате их утверждения вышестоящим налоговым органом при апелляционном обжаловании.

Однако, поскольку вышестоящего органа в том случае, если проверку проводит непосредственно ФНС России, не имеется, не может быть и административного обжалования (в т.ч. апелляционного). По этой причине в п. 9 ст. 101 НК РФ установлено, что решение федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступает в силу со дня его вручения лицу, в отношении которого было вынесено соответствующее решение (его представителю).

Срок на апелляционное обжалование является пресекательным (не может быть продлен или восстановлен), что особенно актуально при обжаловании объемных (многоэпизодных) решений по результатам проверок. Проблемы апелляционного обжалования объемных решений в некоторой степени компенсируются тем, что налогоплательщик, как правило, уже был осведомлен об основных подходах налогового органа к доначислению налогов, изучив акт проверки.

Следует отметить, что в п. 3 ст. 176 НК РФ предусмотрено особое дополнение к решению по результатам камеральной налоговой проверки декларации по НДС - решение о возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению (как варианты - решение об отказе в возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению; решение о возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению, и решение об отказе в возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению). Очевидно, что налогоплательщик может быть не согласен с решением, которым ему полностью либо частично отказано в возмещении НДС. Поскольку указанный дополнительный ненормативный акт выносится одновременно с решением по результатам проверки и неразрывно с ним связан, он вступает в силу и может обжаловаться по тем же правилам, что и само решение по результатам проверки. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 апреля 2010 г. N 162/10 отмечается, что положения ст. 176 НК РФ не предусматривают самостоятельной процедуры принятия решения об отказе в возмещении налога на добавленную стоимость, а соотносятся со ст. 101 НК РФ. Кроме того, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 12 марта 2013 г. N 13476/12, решения, выносимые налоговым органом по результатам камеральной проверки, не могут рассматриваться в отрыве друг от друга и представляют собой совокупность (комплект) актов, принимаемых по результатам одной камеральной проверки. Решения принимаются одновременно, на основании одних и тех же обстоятельств, устанавливаемых при рассмотрении материалов камеральной проверки. Дальнейшее уточнение данной позиции произведено в п. 49 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: поскольку решение по вопросу о возмещении НДС неразрывно связано с решением о привлечении (об отказе в привлечении) налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, судам необходимо исходить из того, что названные решения не могут исследоваться и трактоваться в отрыве друг от друга, в том числе при их обжаловании. В связи с этим они вступают в силу одновременно, обжалуются совместно и оплачиваются государственной пошлиной как единое требование.

Если же налоговый орган в порядке п. 3 ст. 176 НК РФ принимает решение о возмещении НДС (полном, либо частичном), то в таком случае актуально Постановление Президиума ВАС РФ от 20 марта 2012 г. N 13678/11. По мнению Суда, исходя из п. 2 ст. 176 НК РФ, если при проведении камеральной налоговой проверки не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, то по окончании проверки в течение семи дней налоговый орган обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм. Изготовление акта проверки в этом случае НК РФ не требуется.

После вынесения решения по результатам проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять обеспечительные меры, направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения (п. 10 ст. 101 НК РФ): запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа, а также приостановление операций по

счетах в банке в порядке, установленном ст. 76 НК РФ. Интересно то, что вторая мера может быть применена только после первой и только в случае, если совокупная стоимость имущества по данным бухгалтерского учета меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения по результатам проверки.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 декабря 2012 г. N 10765/12 разъяснено, что обеспечительные меры, предусмотренные п. 10 ст. 101 НК РФ, принимаются до вступления в силу решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности, поскольку направлены на оперативную защиту интересов бюджета с целью предотвращения ситуаций, когда вследствие истечения определенного времени может быть затруднено либо невозможно исполнение принятого решения налогового органа по причине отчуждения (вывода) налогоплательщиком своих активов. В отличие от этого приостановление операций по счетам в банке в соответствии со ст. 76 НК РФ может быть применено только после вступления в силу решения о привлечении к ответственности или решения об отказе в привлечении к ответственности, выставления на его основании требования, неисполнения требования и вынесения решения о взыскании налога, пеней, штрафа (ст. ст. 46, 70 НК РФ) - в целях обеспечения исполнения последнего. Из изложенного следует, что приостановление операций по счетам в банке в соответствии со ст. 76 НК РФ в целях обеспечения исполнения решения о взыскании налога, сбора, пеней, штрафа за счет денежных средств не требует соблюдения порядка и очередности, предусмотренных п. 10 ст. 101 НК РФ.

Данная позиция впоследствии была развита: как отмечается в п. 30 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, п. 10 ст. 101 НК РФ предусматривает возможность принятия налоговым органом после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения мер, направленных на обеспечение исполнения названных решений. При этом подп. 2 п. 10 указанной статьи, называя в качестве одной из таких мер приостановление операций по счетам в банке, отсылает к порядку принятия данной меры, установленному ст. 76 НК РФ. Поэтому при применении подп. 2 п. 10 ст. 101 НК РФ следует учитывать, что специальные правила принятия упомянутой меры, предусмотренные абзацем вторым этого подпункта, применяются только при приостановлении операций по счетам в банке на основании ст. 101 НК РФ и не распространяются на схожую обеспечительную меру, применяемую на основании ст. 76 НК РФ для обеспечения исполнения решения о взыскании налога, пеней, штрафа.

Смысл обеспечительных мер по п. 10 ст. 101 НК РФ, очевидно, состоит в том, чтобы налоговый орган имел возможность "зафиксировать" ситуацию на то время, пока решение по результатам проверки не вступило в силу, но при этом не мог излишне ограничить деятельность проверенного налогоплательщика. Тем не менее сам факт наличия решения по результатам проверки, в том числе и не вступившего в силу, порождает потенциальную возможность нарушения прав налогоплательщика - право налогового органа принять обеспечительные меры и, соответственно, ограничить возможности налогоплательщика по использованию своего имущества.

В Определении ВС РФ от 14 апреля 2015 г. N 305-КГ14-5758 вышеуказанные меры дополнительно разграничены: обеспечительные меры, предусмотренные подп. 2 п. 10 ст. 101 НК РФ, принимаются до вступления в силу решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности, направлены на оперативную защиту интересов бюджета с целью предотвращения ситуаций, когда вследствие истечения определенного времени может быть затруднено либо невозможно исполнение принятого решения налогового органа по причине отчуждения (вывода) налогоплательщиком своих активов. В отличие от этого приостановление операций по счетам в банке в соответствии со ст. 76 НК РФ может быть применено только после вступления в силу решения о привлечении к ответственности или решения об отказе в привлечении к ответственности, выставления на его основании требования, неисполнения требования и вынесения решения о взыскании налога, пеней, штрафа (ст. ст. 46, 70 НК РФ) - в целях обеспечения исполнения последнего. Таким образом, предусмотренные п. 1 ст. 76 НК РФ основания применения обеспечительных мер являются самостоятельными, имеют свои особенности, изложенные соответственно в п. 2 ст. 76, п. 3 ст. 76 и подп. 2 п. 10 ст. 101 НК РФ, а соответственно, и различные основания для отмены таких обеспечительных мер.

Следует отметить сходную правовую природу обеспечительных мер, принимаемых налоговым органом в порядке п. 10 ст. 101 НК РФ, и обеспечения исполнения судебных актов, урегулированного в ст. 100, ч. 7 ст. 182 АПК РФ. Как разъяснено в п. 35 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 55, исполнение решения обеспечивается в т.ч. в случае, когда неприменение обеспечительных мер может затруднить или сделать невозможным исполнение судебного акта. Иными словами, обеспечение исполнения решения суда, предусматривающего взыскание определенных сумм с ответчика, может быть осуществлено, например, в виде наложения ареста на имущество, принадлежащее ответчику (п. 1 ч. 1 ст. 91 АПК РФ), с тем чтобы до вступления в силу судебного акта ответчик не мог предпринять мер по

отчуждению имущества, на которое может быть обращено взыскание.

Порядок составления акта и вынесения решения по ст. 101.4 НК РФ имеет сходство с порядком, установленным в ст. ст. 100 - 101 НК РФ для выездной (камеральной) проверки. Ряд отличий описан, например, в п. 48 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: решения по ст. 101.4 НК РФ вступают в силу со дня их вручения лицу (его представителю), в отношении которого они были вынесены, либо со дня, когда они считаются полученными; на такие решения не распространяются правила об апелляционном обжаловании.

Особый интерес представляет то, что в соответствии с указанным разъяснением ВАС РФ решения по ст. 101.4 НК РФ не вступают в силу сразу - в момент их вынесения: необходимо их вручение лицу, в отношении которого они были вынесены.

Как указано в п. 3 ст. 101.3 НК РФ, на основании вступившего в силу решения по результатам выездной (камеральной) проверки, лицу, в отношении которого вынесено решение, направляется в установленном ст. 69 НК РФ порядке (в течение 20 рабочих дней с даты вступления в силу решения - п. 2 ст. 70 НК РФ) требование об уплате налога (сбора), соответствующих пеней, а также штрафа в случае привлечения этого лица к ответственности за налоговое правонарушение.

Лицо, в отношении которого вынесено решение, очевидно, может исполнить его добровольно и уплатить соответствующие суммы налогов, пени, штрафов. В случае если вступившее в силу решение не исполняется добровольно, а срок на исполнение требования истек, налоговый орган по стандартной процедуре принудительно взыскивает налоги, пени и штрафы (п. 2 ст. 45, п. 1 ст. 115 НК РФ), т.е. во внесудебном порядке - с организации или с индивидуального предпринимателя, в судебном порядке - с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, а также в иных специально оговоренных случаях.

Действующее законодательство о банкротстве не исключает возможности применения налоговых санкций к должнику-банкроту и их взыскания (п. п. 26, 31 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25, Постановление Президиума ВАС РФ от 28 июня 2005 г. N 3620/05).

С 1 января 2000 г. по 9 августа 2003 г. действовали статьи 86.1, 86.2 и 86.3 НК РФ, регламентировавшие налоговый контроль за расходами физического лица. За период их действия была выявлена их очевидная неэффективность. Упрощенно говоря - налоговый органы могли получать информацию о приобретении налогоплательщиками некоторых видов имущества (в т.ч. недвижимого имущества, механических транспортных средств, акций...) и сопоставлять расходы с продекларированными доходами этих налогоплательщиков. Однако проблема состояла в том, что однозначных правовых последствий при выявлении превышения расходов над доходами в НК РФ фактически установлено не было. Результат могла дать только презумпция типа "несоответствие, убедительно не опровергнутое налогоплательщиком, признается сокрытым от налогообложения доходом", но как раз ее НК РФ и не предусматривал. Примечательно то, что в пояснительной записке к правительственному законопроекту N 323887-3 (после принятия которого в виде Федерального закона и были исключены из НК РФ указанные статьи) признавалось, что механизм налогового контроля за расходами физического лица фактически не действует, но высказывалась надежда на то, что проблема сокрытия доходов будет решена через применение Федерального закона от 7 августа 2001 г. "О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма". Однако и в этом Федеральном законе подобных презумпций нет, налогообложение он не регламентирует, хотя и предусматривает возможность информирования налоговых органов о "подозрительных" операциях (ст. 8). Иными словами, проблема осталась приблизительно в том же виде: информация о несоответствии доходов расходам может поступить в распоряжение налоговых органов, но на основании только этой информации доначисление налогов, вообще говоря, невозможно, в силу отсутствия прямых норм НК РФ, допускающих (предписывающих) это. По всей видимости, для введения таких презумпций в налоговое законодательство нужна серьезная политическая воля, поскольку подобные нововведения затронут существенное число физических лиц, и, соответственно, вызовут недовольство их значительного числа. Данный подход предполагал бы изменение общей направленности российской налоговой политики, неявно, но очевидно исходящей из минимального обложения налогами физических лиц, и максимального - бизнеса.

На этом фоне достаточно необычно выглядит Апелляционное определение Белгородского областного суда от 3 сентября 2013 г. по делу N 33-3283. Сам по себе данный судебный акт, казалось бы, мог иметь только региональное значение (с учетом того, что сведений о его дальнейшем обжаловании на сайте Белгородского областного суда нет), однако он был процитирован в целом ряде федеральных публикаций <933>, в основном с высказыванием отрицательных оценок. Областной суд, анализируя нормы НК РФ, согласился с позицией налогового органа о том, что приобретение физическим лицом автомобиля в отсутствие достоверных сведений о доходах за последние 3 года означает возможность вывода о наличии дохода в размере стоимости автомобиля (в году его приобретения) и взыскания с

данного лица налога в соответствующей сумме (13% от такого дохода). Исходя из других публикаций <934>, налоговые органы Белгородской области неоднократно применяли доначисление и взыскание налогов по подобной "технологии".

<933> Пепеляев С.Г. Не до закона // Налоговед. 2014. N 12. С. 5, 6; Пепеляев С.Г. Заплати налоги и трать спокойно! // Налоговед. 2015. N 4. С. 5; Михайлова О.Р. Новое слово в налогообложении, или Как белгородский суд догнал и перегнал Америку // Налоговед. 2015. N 6. С. 63; Зацепин А.В. Живете не по средствам? ИФНС идет к вам! // Главная книга. 2014. N 20; Мирзоев Ю. Если в бюджете не хватает денег, то налоговым органам разрешено просто "отнимать" деньги у физических лиц. URL: http://zakon.ru/Blogs/One/14625?entryName=esli_v_byudzhetе_ne_xvataet_deneg_to__nalogovym_organam_ra_zresheno_prosto_otnimat_dengi_u_fizicheski.

<934> Баязитова А. Налоговики начали проверять расходы физлиц. URL: <http://izvestia.ru/news/578806>.

Данная проблема, по существу, была достаточно оперативно погашена на федеральном уровне. В Обзоре судебной практики ВС РФ N 2 (2015) (утв. Президиумом ВС РФ 26 июня 2015 г.), вопрос 9, разъяснено, что получение физическим лицом доходов, облагаемых НДФЛ, должен доказать налоговый орган в силу принципа добросовестности налогоплательщика, презумпции его невиновности (п. 6 ст. 108 НК РФ). Приобретение налогоплательщиком в налогооблагаемом периоде имущества подтверждает лишь то, что налогоплательщиком в этом периоде понесены расходы на его приобретение. Факт расходования денежных средств в налоговом периоде не подтверждает получения в этом же периоде дохода, облагаемого НДФЛ, в сумме, равной израсходованным средствам. Таким образом, сумма израсходованных налогоплательщиком на приобретение имущества денежных средств не может рассматриваться в качестве объекта налогообложения по налогу на доходы физических лиц.

3.3. Ответственность за нарушения налогового законодательства

В правовой литературе высказывался и высказывается широкий спектр мнений об отнесении того или иного правового явления к юридической ответственности. Можно встретить позиции, характеризующие юридическую ответственность как: принудительное исполнение обязанности; установленную государством меру принуждения за совершенное правонарушение; состояние принуждения к исполнению обязанности; правовое отношение между государством в лице его специальных органов и правонарушителем; наказание; обязанность правонарушителя отвечать за свое противоправное виновное деяние и т.д. По всей видимости, столь широкий спектр несовпадающих мнений, имевший место и ранее, позволил И.А. Ребане еще в 1989 г. сделать вывод, что теория ответственности в науке права находится в предкризисном состоянии <935>.

<935> Ребане И.А. О методологических и гносеологических аспектах учения об основаниях юридической ответственности // Ученые записки Тартуского государственного университета. Вып. 852. Юридическая ответственность: проблемы и перспективы. Тарту, 1989.

Отсутствие единого определения юридической ответственности, по всей видимости, предопределяет неоднозначность понимания ответственности в сфере налогообложения. В литературе по налоговому праву можно встретить мнения о том, что к ответственности относится: взыскание неуплаченного (неперечисленного) налога или сбора; пеня; штрафы; приостановление операций по счету в банке; арест имущества и т.д.

Есть основания полагать, что при определении юридической ответственности в целом и ответственности за правонарушения в сфере налогообложения следует исходить из ограничительного, узкого подхода и не допускать смешения в одном понятии различных по цели своей реализации правовых последствий правонарушений.

При таком подходе можно предложить следующее общее определение: юридическая ответственность - возникшая вследствие совершения правонарушения и существующая в течение нормативно установленных сроков давности обязанность дееспособного правонарушителя перед государством по несению неблагоприятных юридических последствий, сводящихся к государственно-правовому осуждению и наказанию, имеющая основной целью предупреждение правонарушений.

Исходя из предлагаемого определения, ответственность за нарушения налогового законодательства не сводится исключительно к нормам НК РФ, всегда носит штрафной характер и предполагает

государственно-правовое осуждение деяния, содержащееся в специальном правоприменительном акте. К ответственности не относятся принудительное взыскание неуплаченного налога, пеня и прочие правовые последствия правонарушений, не предусматривающие превентивной цели в качестве основной.

Представляет интерес то, что вопрос о справедливости, применительно к штрафной ответственности, сводится по меньшей мере к двум противоположным подходам, существовавшим с незапамятных времен. **Satius esse impunitum reliqui facinus nocentis quam innocentem damnari** - лучше оставить преступление безнаказанным, чем осудить невиновного <936>. **Receditur a placitis juris potius quam injuriae et delicta maneant impunita** - лучше отойти от установленных законов, чем допустить, чтобы правонарушения и преступления оставались безнаказанными <937>. Данные парные (и, вообще говоря, взаимоисключающие) подходы учитывают и представители современной экономической науки. Например, как полагает А. Аузан, суды могут ошибаться, и ошибки могут быть двоякого рода. Первая ошибка, когда происходит наказание невиновных. Когда вся система законодательства устроена так, чтобы виновный ни в коем случае не ушел от наказания. В этом случае может быть казнен невинный. Во втором случае, когда боятся казнить невинного, бывает ошибка второго рода. Ошибка состоит в том, что вы можете не наказать виновного, потому что вы устроили законодательство или судебную систему слишком мягко, чтобы невинный не оказался наказан <938>.

<936> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 344.

<937> Там же. С. 332.

<938> Аузан А. Экономический анализ права и стратегии государственного регулирования. URL: <http://polit.ru/article/2014/06/20/auzan>.

В плане российских особенностей примечательна позиция Дж. Флетчера и А.В. Наумова: немецкое понимание правового государства носит более наступательный характер, чем американский принцип негативной законности. В немецком понимании правовое государство - это карающий меч, для американского гражданина правопорядок - прежде всего щит против произвола государственной власти. Хорошо это или плохо, но менталитет российских граждан ближе к немецкому пониманию законности <939>.

<939> Флетчер Дж., Наумов А.В. Основные концепции современного уголовного права. М., 1998. С. 499 - 500.

В связи с изложенным заслуживает внимания позиция Г.М. Резника о том, что презумпция невиновности в российских судах не востребована. Презумпция невиновности - это когда недоказанная виновность приравнивается к доказанной невиновности. У нас презумпция невиновности заменяется достоверностью материалов предварительного следствия, и, в сущности, для того, чтобы выиграть дело, адвокату нужно полностью развалить обвинительную конструкцию. Но по большей части это невозможно, потому что отрицательные факты вообще не поддаются, за редким исключением, положительному доказыванию <940>. С этим подходом соотносится и позиция председателя Мосгорсуда О.А. Егоровой применительно к судебным процессам о нарушениях ПДД: "...если в суд представлен только составленный протокол, то мы верим документу. Когда слово милиционера против слова водителя, мы верим милиционеру. Это во всем мире так. Я была в Англии и видела их процессы. Там пришел полицейский, он сказал. И все. Других доказательств не нужно. Потому что такое общество. Они считают, что в полиции кристально честные и порядочные люди" <941>. Интересно и то, что еще русский юрист Н.П. Карабчевский полагал, что несмотря на обладание в теории, по-видимому, всеми совершеннейшими способами открытия истины, судебная истина (как и всякая, впрочем, другая!) дается нелегко и что в уголовном деле недостаточно быть только невинным, надо еще уметь по суду объявить себя таковым <942>! Таким образом, вопрос "национальных особенностей" судебных процессов сводится к соотношению презумпции невиновности обвиняемого с презумпцией законности действий (актов) органов власти, а также со стандартом доказывания органом власти факта правонарушения и, возможно, вины обвиняемого в определенных категориях дел.

<940> Резник Г. Брать стали реже, но по-крупному. URL: http://publicpost.ru/theme/id/1631/genri_reznik_brat_stali_rezhe_no_po-krupnomu.

<941> Свобода по расчету. Интервью с председателем Мосгорсуда О.А. Егоровой. URL: <http://www.rg.ru/2009/08/26/egorova.html>.

<942> Правила жизни Николая Крабчевского. URL: <http://pravo.ru/story/view/110584>.

Есть аргументы и для следующего высказывания: выявление и доказывание преступления в любом

случае дольше и сложнее, нежели его совершение, каким бы сложным оно не было. Таким образом, если для ведения незаконной деятельности остаются веские экономические причины и достаточные законодательные пробелы, никакая правоохранительная система "не угонится" за нарушителями <943>. А. Аузан полагает, что борьба с преступностью требует определенных издержек, а сама преступность есть своего рода экономическая деятельность (что мы очень хорошо понимаем по таким массовым и опасным видам преступной деятельности, как наркотрафик, наркоторговля) - полная победа над преступностью невозможна. До этого криминологи считали, что можно полностью искоренить преступность. Нельзя, сказали экономисты, потому что в какой-то момент возникнет ситуация, когда уничтожение преступности будет дороже, чем альтернативные издержки, связанные с осуществлением какой-то другой общественно-полезной деятельности, например, вложения в образование, здравоохранение, культуру и так далее, и в итоге последний преступник окажется безнаказанным. С точки зрения экономистов, борьба с преступлениями в этом смысле носит вечный характер, она не может завершиться, это одно из следствий трансакционных издержек <944>.

<943> Гаджиев Г.А., Баренбойм П.Д., Лафитский В.И., Мау В.А., Захаров А.В., Мазаев В.Д., Кравченко Д.В., Сырунина Т.М. Конституционная экономика / Отв. ред. Г.А. Гаджиев. М., 2010. С. 80.

<944> Аузан А. Экономический анализ права и стратегии государственного регулирования. URL: <http://polit.ru/article/2014/06/20/auzan>.

Следует также учесть определенную особенность общественного мнения в отношении некоторых категорий правонарушений и ответственности. Как писал Ч. Беккариа, преступления, которые, по мнению людей, не могут затронуть их лично, не настолько волнуют их, чтобы вызвать общественное негодование против виновных <945>. П.М. Годме отмечает, что для многих украсть у казны - не значит украсть. И очень много таких, которые, не колеблясь, постараются избежать исполнения своих налоговых обязательств и уклониться от "почетной обязанности участвовать в государственных расходах" <946>. Ф. Верт с иронией отмечает, что в Германии уклонение от уплаты налогов считается народным спортом <947>. По справедливому мнению А.В. Демина, взять чужое и не отдавать свое - вещи психологически разные: первая ситуация означает воровство, осуждаемое повсеместно, вторая же воспринимается многими как защита "честно заработанной собственности" от посягательств государства <948>. Соответственно, частные лица обычно не видят прямого вреда от неуплаты налогов. Современное общество, по всей видимости, более благосклонно отнесется к человеку, не уплатившему государству определенную сумму налога, чем к человеку, укравшему такую же сумму у конкретного частного лица.

<945> Беккариа Ч. О преступлениях и наказаниях. М., 2004. С. 141.

<946> Годме П.М. Финансовое право. М., 1978. С. 399.

<947> "Круглый стол" с участием иностранных гостей // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2006 г. С. 196.

<948> Демин А.В. Нормы налогового права. Красноярск, 2010. С. 147.

Основными нормативными актами, регламентирующими в России ответственность за нарушения налогового законодательства, являются НК РФ, КоАП РФ и УК РФ. Урегулированная в НК РФ ответственность за правонарушения в сфере налогообложения имеет специальное обозначение - "налоговая ответственность" и регламентируется в гл. 15 - 16, 18. Ненормативным (правоприменительным) актом, в котором от имени государства осуждается противоправное поведение, а также применяются неблагоприятные юридические последствия (штрафы), является решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности (ст. ст. 101 и 101.4 НК РФ).

Конституционный Суд РФ в Постановлении от 14 июля 2005 г. N 9-П дал следующее разъяснение: привлечение к ответственности включает в себя ряд последовательных этапов и представляет собой стадийный процесс возникновения, изменения и прекращения соответствующих правоотношений, субъектами которых являются, с одной стороны, государство в лице властных органов, наделенных правомочием выявлять и доказывать совершение лицом правонарушения, налагать налоговые штрафы и осуществлять их взывание, а с другой - лицо (физическое либо юридическое), совершившее правонарушение и обязанное претерпевать лишения в виде мер налоговой ответственности.

Нельзя не отметить неоднозначную позицию, выраженную в том же Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. N 9-П: ответственность за совершение налоговых правонарушений, предусмотренных НК РФ, носит имущественный характер, ее введение направлено на восполнение ущерба казны от налогового правонарушения.

Представляется, что ответственность за совершение налоговых правонарушений никак не может играть такой роли. Для упрощенного восполнения ущерба казны от несвоевременной уплаты налога

предусмотрена пеня (ст. 75 НК РФ), которая подлежит применению независимо от наличия вины и мерой ответственности не является. Штраф за неуплату налога (ст. 122 НК РФ), как и иные налоговые санкции, имеет основной целью не восполнение ущерба казны, а предупреждение совершения правонарушений в будущем. Для таких же правонарушений, как непредставление налоговой декларации (ст. 119 НК РФ), несообщение сведений об открытии счета (ст. 118 НК РФ) и др., практически невозможно корректно обосновать, что в соответствующих случаях есть какой-либо ущерб казны.

Впрочем, попытки усмотреть компенсационный характер у очевидно штрафных мер продолжают предприниматься. Так, в Постановлении КС РФ от 24 июня 2009 г. N 11-П в отношении такой меры, как взыскание в федеральный бюджет дохода, полученного в результате нарушения антимонопольного законодательства, суд высказался следующим образом: данная мера по основаниям и процедуре применения, а также по своим правовым последствиям является специфической формой принудительного воздействия на участников охраняемых антимонопольным законодательством общественных отношений. Она призвана обеспечивать восстановление баланса публичных и частных интересов путем изъятия доходов, полученных хозяйствующим субъектом в результате злоупотреблений, и компенсировать таким образом не подлежащие исчислению расходы государства, связанные с устранением негативных социально-экономических последствий нарушения антимонопольного законодательства.

Есть основания полагать, что через необходимость компенсации не подлежащих исчислению расходов государства можно обосновать компенсационный характер у любых, сколь угодно жестких имущественных мер. Следует отметить, что еще в Постановлении КС РФ от 15 июля 1999 г. N 11-П система санкций, установленная в Законе РФ от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (утратил силу) и включающая взыскание в бюджет всей суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли), как мера ответственности за нарушение налогового законодательства была признана неконституционной. Отличие состоит только в том, что налоговое законодательство предписывало взыскивать в бюджет законно полученный, но сокрытый от налогообложения доход (вместе с налогом), а антимонопольное законодательство - незаконно полученный доход (теоретически, налогами не облагаемый).

Впрочем, очевидно то, что штраф, как и налог или пеня, представляет собой следующее из закона ограничение в пользу государства права собственности (ч. 3 ст. 55 Конституции РФ, Постановление КС РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П). В Постановлении ЕСПЧ от 11 января 2007 г. по делу Мамидакис против Греции сделан вывод о том, что оспариваемый штраф составлял вмешательство государства в право, гарантированное первым абзацем ст. 1 Протокола N 1 к Конвенции, поскольку лишал заявителя имущества, а именно суммы, которую он был обязан уплатить.

Как и в иных видах юридической ответственности, в налоговой ответственности возможно выделение такой известной юридической конструкции, как **состав правонарушения** (объект, объективная сторона, субъект, субъективная сторона). Термин "состав налогового правонарушения" в НК РФ используется, например, в п. 5 ст. 101 и в п. 7 ст. 101.4 НК РФ: руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, решая вопрос о привлечении к налоговой ответственности, в том числе устанавливает, образуют ли выявленные нарушения состав налогового правонарушения. Кроме того, термин "состав налогового правонарушения" применен в ряде актов КС РФ (Постановления от 27 мая 2003 г. N 9-П и от 14 июля 2005 г. N 9-П, Определения от 18 января 2001 г. N 6-О, от 12 мая 2003 г. N 175-О, от 4 июня 2007 г. N 518-О-П, от 16 декабря 2008 г. N 1069-О-О, от 16 января 2009 г. N 146-О-О и др.).

По мнению Ю.А. Денисова, можно структурировать любой человеческий поступок как элемент деятельности (поведения), выделив из него следующие составляющие: субъект поступка, сам поступок с его объективной и субъективной стороны, объект поступка. Эти элементы структуры поступка традиционно вычлняются и правоведемием при исследовании феномена правонарушения. Их объединяет понятие "состав правонарушения", которое является не чем иным, как разновидностью человеческих поступков особого качества: общественно опасных (или вредных) поступков <949>.

<949> Денисов Ю.А. Общая теория правонарушения и ответственности (социологический и юридический аспекты). М., 1983. С. 74.

Применительно к субъективной стороне состава налогового правонарушения необходимо разрешить соответствующие вопросы вины, поскольку, вообще говоря, только наказание совершенных при наличии осознанного выбора правонарушений и позволяет достичь утилитарной цели наказания - превенции правонарушений. Исходя из Постановления КС РФ от 27 апреля 2001 г. N 7-П наличие состава правонарушения является необходимым основанием для всех видов юридической ответственности, при этом признаки состава правонарушения, прежде всего в публично-правовой сфере, как и содержание конкретных составов правонарушений должны согласовываться с конституционными принципами

демократического правового государства, включая требование справедливости, в его взаимоотношениях с физическими и юридическими лицами как субъектами юридической ответственности. К основаниям ответственности исходя из общего понятия состава правонарушения относится и вина, если в самом законе прямо и недвусмысленно не установлено иное. Применительно к сфере уголовной ответственности Конституция РФ закрепляет в ст. 49 презумпцию невиновности, то есть возлагает обязанность по доказыванию вины в совершении противоправного деяния на соответствующие государственные органы. В процессе правового регулирования других видов юридической ответственности законодатель вправе решать вопрос о распределении бремени доказывания вины иным образом, учитывая при этом особенности соответствующих отношений и их субъектов (в частности, предприятий, учреждений, организаций и лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица), а также требования неотвратимости ответственности и интересы защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и свобод других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства (ч. 2 ст. 15, ч. 3 ст. 55 Конституции РФ). Решая вопрос о распределении бремени доказывания вины, законодатель вправе - если конкретный состав таможенного правонарушения не требует иного - освободить от него органы государственной власти при обеспечении возможности для самих субъектов правонарушения подтверждать свою невиновность.

Но если в указанном Постановлении КС РФ от 27 апреля 2001 г. N 7-П не исключалась возможность установления опровержимой презумпции виновности в неуголовных видах юридической ответственности, то в недавнем прошлом, в периоде действия Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" установленная в нем ответственность рассматривалась ВАС РФ как применяемая вообще вне зависимости от вины налогоплательщика (п. 3 информационного письма от 23 ноября 1992 г. N С-13/ОП-329). Ситуация несколько изменилась после принятия Постановления КС РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П, в котором разъяснено, что при производстве по делу о налоговом правонарушении подлежат доказыванию как сам факт совершения такого правонарушения, так и степень вины налогоплательщика.

Следует отметить, что КС РФ не исключает возможности применения ответственности без учета вины и в настоящее время. Так, в Постановлении КС РФ от 25 апреля 2011 г. N 6-П отмечается, что наличие вины как элемента субъективной стороны состава правонарушения - общепризнанный принцип привлечения к юридической ответственности во всех отраслях права, и всякое исключение из него должно быть выражено прямо и недвусмысленно, т.е. закреплено непосредственно в законе. Кроме того, опровержимая презумпция виновности сейчас прямо установлена в законодательстве - в Определениях КС РФ от 7 декабря 2010 г. N 1621-О-О, от 22 марта 2011 г. N 391-О-О и от 21 июня 2011 г. N 774-О-О разъяснено, что применительно к ст. 12.9 "Превышение установленной скорости движения" КоАП РФ, когда правонарушение зафиксировано с применением работающих в автоматическом режиме специальных технических средств, на собственников (владельцев) транспортных средств не распространяется общее правило, согласно которому лицо, привлекаемое к административной ответственности, не обязано доказывать свою невиновность.

В силу п. 6 ст. 108 НК РФ лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Соответственно, современное правовое регулирование формально закрепляет в налоговом праве **презумпцию невиновности** так же, как она предусмотрена в ст. 49 Конституции РФ: каждый обвиняемый в совершении преступления считается невиновным, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу приговором суда; обвиняемый не обязан доказывать свою невиновность; неустранимые сомнения в виновности лица толкуются в пользу обвиняемого.

Представляют интерес сведения, приведенные Г.М. Резником о том, как именно исторически развивалась идея о презумпции невиновности. Собственно презумпция невиновности работает, когда недоказанная виновность приравнивается к доказанной невиновности. В средние века глоссаторы - средневековые юристы поклонялись истине. Тогда выносились три вердикта - виновен, невиновен, а также оставлен в подозрении. Последний вердикт был преобладающим, поэтому десятки тысяч людей до конца жизни ходили с клеймом неразоблаченного преступника. Потом додумались, что доказывать позитивно можно только положительный факт, нельзя доказать невиновность позитивно. И стали применять презумпцию невиновности <950>. Пример современного рудимента этих положений: шотландское прецедентное право сейчас уникально тем, что в нем существует три возможных варианта вердикта присяжных: "виновен", "не виновен", и "не доказано". Два последних являются оправдательными без возможности повторного суда <951>. Соответственно, в нашей стране идеи о презумпции

невинности исторически были восприняты из иных правопорядков, вследствие чего имеют место определенные проблемы в ее восприятии и применении.

<950> Резник Г.М. Наш суд не ведает сомнений // Новая газета. 2013. 16 дек.

<951> URL: <https://ru.wikipedia.org/wiki/Великобритания>.

Формулировка ст. 49 Конституции РФ, казалось бы, не может вызывать разного толкования и соответствует, например, ст. 11 Всеобщей декларации прав человека от 10 декабря 1948 г. Однако, представляется, что вполне можно было бы усовершенствовать ее, например, так: каждый обвиняемый в совершении правонарушения (преступления) считается не совершавшим его, пока этот факт не будет доказан в предусмотренном федеральным законом порядке; и даже если указанный факт доказан, обвиняемый считается невиновным, пока его виновность также не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Действующий же вариант конституционной формулировки презумпции невиновности, отраженный в процессуальных (процедурных) нормах соответствующих федеральных законов, может произвести впечатление, что вопрос о доказанности совершения определенного правонарушения (преступления) обвиняемым уже разрешен, и не в его пользу - осталось только определиться с виной. С этой точки зрения, к сожалению, вполне справедливо замечание А.А. Тилле о том, что в нашей стране простые люди обычно не видят разницы между признанием факта совершения деяния и признанием вины в совершении данного деяния. Прокуроры и судьи, получающие от обвиняемого признание факта совершения им правонарушения, обычно рассматривают это признание и в качестве признания вины <952>.

<952> Тилле А.А. Занимательная юриспруденция. М., 2000. С. 156.

Следует отметить еще одну проблему, по настоящее время не получившую однозначного разрешения. С одной стороны, как это прямо следует из презумпции невиновности, **nemo tenetur edere instrumenta contra se** - никто не обязан представить документы против себя <953>. В п. 18 Постановления Пленума ВС РФ от 31 октября 1995 г. N 8 "О некоторых вопросах применения судами Конституции Российской Федерации при осуществлении правосудия" отмечается, что при рассмотрении гражданских и уголовных дел, а также дел об административных правонарушениях судам необходимо исходить из того, что в соответствии со ст. 51 Конституции Российской Федерации никто не обязан свидетельствовать против самого себя, своего супруга и близких родственников, круг которых определяется федеральным законом.

<953> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 264.

С другой стороны, как отмечает, например, В.П. Тихомиров, налоговое ведомство в США имеет по закону право требовать от граждан представления широкого круга сведений, в том числе об их личной жизни, предпринимательской деятельности, имуществе. Это основывается на специальном изъятии из пятой поправки к Конституции США, запрещающей властям требовать от граждан показаний или представления сведений, которые впоследствии могут быть использованы против них <954>. По мнению А.В. Брызгалина, положение НК РФ о том, что налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность, значительно ограничено. НК РФ обязывает налогоплательщика представлять необходимые сведения, которые могут в дальнейшем выступить доказательством его виновности <955>. При этом В.М. Савицкий отмечает, что может иметь место или презумпция невиновности, или презумпция виновности, ничего третьего быть не может <956>.

<954> Тихомиров В.П. Предисловие к сборнику "Налоговый портфель". М., 1993. С. 10.

<955> Комментарий к НК РФ, части первой (постатейный) / Под ред. А.В. Брызгалина. М., 1999. С. 316.

<956> Савицкий В.М. Презумпция невиновности. М., 1997. С. 3.

Некоторые авторы подчеркивают, что противостояние налогообложения общей системе права выражается, в частности, в неприятии налоговым правом принципа презумпции невиновности. Налоговые законы исходят из того, что налогоплательщик обязан сам собирать и сообщать налоговый "компромат" на себя. Если он этого не делает или делает не в полном соответствии с установленными правилами, то он признается виновным в налоговых правонарушениях и несет соответствующее наказание <957>. В частности, в силу п. 4 ст. 93 НК РФ отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются

налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ. С другой стороны, именно на основе представленных налогоплательщиком документов будет оцениваться его проверяемая деятельность и не исключается привлечение к налоговой ответственности (за неуплату налогов, за непредставление деклараций и т.д.).

<957> Налоги и налогообложение: Учебное пособие для вузов / Под ред. И.Г. Русаковой. М., 1998. С. 110.

Неоднозначность вопроса о презумпции невиновности в налоговом праве подтверждается, например, оценкой, которая дана И.Н. Соловьевым: из 1957 лиц, осужденных в 2010 - 2012 гг. за совершение налоговых преступлений, только 73 человека были приговорены к незначительным срокам лишения свободы, и то лишь потому, что не захотели возместить причиненный государству ущерб и не сотрудничали со следствием, а напротив, пытались скрыть следы преступления, разрушить доказательственную базу и т.д. <958>.

<958> Интервью с руководителем аппарата Комитета Государственной Думы по безопасности и противодействию коррупции, доктором юридических наук, профессором, заслуженным юристом РФ И.Н. Соловьевым // Законодательство. 2014. N 1. С. 13.

Однако получается, что сокрытие следов преступления, разрушение доказательственной базы (то есть в налоговых преступлениях - обычно уничтожение документов лицом, привлекаемым к ответственности), как, впрочем, и отсутствие сотрудничества со следствием (непредставление следственному органу сведений и документов, которые могут быть использованы против лица, привлекаемого к ответственности) - это именно то, что на практике является необходимым условием для реального лишения свободы по преступлениям данной группы. Нельзя не отметить, что в закрытом перечне обстоятельств, отягчающих наказание (ст. 63 УК РФ), подобных обстоятельств нет. Что же касается обстоятельств, смягчающих наказание (ст. 61 УК РФ), то таковым является именно активное способствование раскрытию и расследованию преступления (подп. "и" ч. 1).

Но нельзя не учитывать, что налоговое законодательство - далеко не единственное, обязывающее частных субъектов представлять информацию государственным органам и одновременно допускающее использование этой информации не только для контроля за этими субъектами, но и для привлечения их к ответственности. Например, ст. ст. 25, 25.4 Федерального закона от 26 июля 2006 г. N 135-ФЗ "О защите конкуренции" обязывают частных субъектов представлять информацию (документы) в антимонопольный орган. Неисполнение данной обязанности влечет ответственность, в т.ч. предусмотренную ст. ст. 19.8, 19.8.1 КоАП РФ. Однако по результатам анализа представленной информации антимонопольный орган может, например, сделать вывод о совершении частным субъектом иного административного правонарушения, отнесенного к его подведомственности (ст. 23.48 КоАП РФ), и привлечь данного субъекта к ответственности.

Нельзя не отметить, что современное законодательство о защите конкуренции, в отличие от налогового, предусматривает незначительный объем правоограничений при истребовании информации специализированными органами исполнительной власти. Как справедливо отмечает В. Гребенников, ст. 25 Федерального закона "О защите конкуренции" не ограничивает антимонопольный орган ни по периоду запрашиваемых сведений, ни по их объему <959>. Сходная ситуация имеет место и в валютном контроле. Так, И.В. Хаменушко справедливо отмечает, что при соответствующей проверке возникает неустраняемый конфликт между презумпцией невиновности, подразумевающей право лица не свидетельствовать против себя, и обязанностью лица представлять органам и агентам все необходимые для проверки документы, связанные с валютными операциями <960>.

<959> Гребенников В. Непредставление сведений: границы ответственности // Конкуренция и право. 2012. N 1. С. 46.

<960> Хаменушко И.В. Валютное регулирование в Российской Федерации: правила, контроль, ответственность. М., 2013. С. 209.

Возвращаясь к налоговой ответственности, следует отметить, что в силу п. 1 ст. 110 НК РФ виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности. Ответственность в зависимости от формы вины установлена в ряде статей НК РФ, в т.ч. в ст. 122 "Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)" умышленно совершенное правонарушение наказывается повышенными (двойными) штрафами.

На основании п. 4 ст. 110 НК РФ вина организации в совершении налогового правонарушения

определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения. Данное определение изначально неудачно, поскольку при скрупулезном его применении в каждом решении налогового органа о привлечении организации к налоговой ответственности было бы необходимо по меньшей мере указывать, какие конкретно должностные лица совершили деяния, вследствие которых сама организация совершила налоговое правонарушение, а также в чем именно выражается вина данных должностных лиц. В более "жестком" варианте толкования первоначально необходимо привлечение физических лиц (представителей) к ответственности, и только потом возможно решение вопроса о вине самого налогоплательщика - организации. Очевидно, что на практике реализация такого подхода маловероятна. Но интересно то, что именно такая позиция косвенно следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 20 мая 2008 г. N 15555/07 со ссылкой на п. 4 ст. 110 НК РФ: приговор в отношении генерального директора общества освобождает инспекцию от обязанности по доказыванию фактов совершения им действий, с которыми связано привлечение общества к налоговой ответственности.

Поскольку налоговый орган далеко не всегда имеет в своем распоряжении приговоры о привлечении к уголовной ответственности должностных лиц организаций, практически не встречаются решения налоговых органов о привлечении организаций к налоговой ответственности, в которых хотя бы упомянуты виновные должностные лица. По существу, на практике в отношении налоговой ответственности организаций "работает" объективное вменение, определенное в ч. 2 ст. 2.1 КоАП РФ: юридическое лицо признается виновным в совершении правонарушения, если будет установлено, что у него имелась возможность для соблюдения правил и норм, за нарушение которых предусмотрена ответственность, но данным лицом не были приняты все зависящие от него меры по их соблюдению. Э.Н. Нагорная обоснованно считает норму п. 4 ст. 110 НК РФ мертворожденной; бремя доказывания отсутствия у организации возможности соблюдения налогового законодательства возложено на саму организацию <961>. Интересно то, что на практике объективное вменение фактически применяется налоговыми органами и по отношению к физическим лицам. Крайне затруднительно обнаружить решение о привлечении к налоговой ответственности физического лица (в т.ч. индивидуального предпринимателя), в котором имелось бы обоснование его вины.

КонсультантПлюс: примечание.

Монография Э.Н. Нагорной "Налоговые споры: оценка доказательств в суде" включена в информационный банк согласно публикации - Юстицинформ, 2009.

<961> Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде. М., 2012. С. 151.

Интересна правовая позиция, изложенная в Постановлении КС РФ от 17 января 2013 г. N 1-П применительно к административной ответственности: виновность юридического лица в совершении административного правонарушения является, как правило, следствием виновности физических лиц - должностных лиц или работников юридического лица.

Однако очевидно, что "как правило" - это только высоковероятная презумпция; вполне могут иметь место административные правонарушения, в которых невозможно установить виновность юридического лица через виновность физических лиц - должностных лиц или работников. Поскольку в качестве наказуемого деяния в НК РФ практически всегда установлено бездействие (несовершение предписываемого законодательством действия), такое правонарушение вполне может быть совершено организацией, в которой вообще нет должностных лиц (например - единственным должностным лицом был директор, но он умер, а новый директор не назначен).

В плане отраслевой идентификации налоговой ответственности можно заключить, что в целом ее следует охарактеризовать как вид административной ответственности. Такой вывод подтверждается в Определении КС РФ от 5 июля 2001 г. N 130-О: санкции, предусмотренные ст. 119 НК РФ, являются административно-правовыми. Кроме того, "предшественник" части первой НК РФ - Закон РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (утратил силу) также предусматривал собственные санкции за нарушение налогового законодательства. В письме ВАС РФ от 31 мая 1994 г. N С1-7/ОП-370 отмечалось, что ответственность, предусмотренная ст. 13 Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", по своей правовой природе сходна с административной ответственностью. Подобной позиции придерживается, например, К.С. Бельский: так называемая налоговая ответственность за нарушение налогового законодательства, нашедшая отражение в НК РФ, по существу, является административной <962>.

<962> Бельский К.С. Основы налогового права (Цикл материалов по теории налогового права из

пяти частей) // Гражданин и право. 2006. N 1, 4, 6, 8, 10 // СПС "Гарант".

В рекомендации N R(91)1 Комитета Министров Совета Европы "Об административных санкциях" (принята Комитетом Министров 13 февраля 1991 г.) также содержится ограничительный подход: данная Рекомендация касается административных норм, назначающих наказание денежного или иного порядка. Эти санкции названы в дальнейшем административными. Не рассматриваются таковыми: меры, которые административная власть предусматривает для исполнения уголовного осуждения; дисциплинарные взыскания.

В то же время налоговая ответственность имеет существенные особенности правового регулирования. В частности, невозможно субсидиарное применение норм КоАП РФ; различаются определения вины организаций в п. 4 ст. 110 НК РФ и в ч. 2 ст. 2.1 КоАП РФ, а также правила исчисления сроков давности привлечения к ответственности по ст. 113 НК РФ и по ст. 4.5 КоАП РФ. Способы индивидуализации наказания также различны. В НК РФ установлены штрафы в точно определенной (определимой) сумме, но в ст. ст. 112, 114 НК РФ предусмотрены обстоятельства, смягчающие (отягчающие) ответственность, в т.ч. позволяющие снизить штрафы без ограничения нижнего предела (не менее чем в два раза); в положениях КоАП РФ зачастую предполагается верхний и нижний предел штрафов, хотя предусмотрен механизм признания правонарушения малозначительным и полностью исключающим наказание.

Следует только отметить, что в результате принятия ряда актов КС РФ (в т.ч. Постановления от 17 января 2013 г. N 1-П, от 14 февраля 2013 г. N 4-П, от 8 апреля 2014 г. N 10-П, Определение от 4 апреля 2013 г. N 485-О) при наложении административного штрафа по КоАП РФ возможно снижение размера штрафа ниже минимального предела, установленного санкцией статьи. Как установлено в ч. ч. 3.2, 3.3 ст. 4.1 КоАП РФ, при наличии исключительных обстоятельств, связанных с характером совершенного административного правонарушения и его последствиями, имущественным и финансовым положением привлекаемого к административной ответственности юридического лица, судья, орган, должностное лицо, рассматривающие дела об административных правонарушениях либо жалобы, протесты на постановления и (или) решения по делам об административных правонарушениях, могут назначить наказание в виде административного штрафа в размере менее минимального размера административного штрафа, предусмотренного соответствующей статьей или частью статьи раздела II КоАП РФ, в случае, если минимальный размер административного штрафа для юридических лиц составляет не менее ста тысяч рублей. При назначении административного наказания размер административного штрафа не может составлять менее половины минимального размера административного штрафа, предусмотренного для юридических лиц соответствующей статьей или частью статьи раздела II КоАП РФ.

Примечательно то, что КС РФ впоследствии несколько изменил свой подход к правовой природе налоговой ответственности. В Определении от 1 декабря 2009 г. N 1488-О-О уже отмечается, что в правовом механизме исполнения конституционной обязанности по уплате налогов предусмотрено несколько видов нарушений законодательства о налогах и сборах - налоговые правонарушения, административные правонарушения по фактам нарушения законодательства о налогах и сборах и нарушения законодательства о налогах и сборах, являющиеся преступлениями. Впрочем, как справедливо отмечает Э.М. Цыганков, при столь предметном подходе к природе юридической ответственности в результате можно сбиться со счета, утонув в многообразии видов юридической ответственности <963>.

<963> Цыганков Э.М. Проблемы применения и системного развития налогового законодательства в аспекте соотношения публичного и частного права. М., 2005. С. 88.

Интересен и тот факт, что с момента введения современного КоАП РФ в 2002 году несколько составов налоговых правонарушений, относящихся к физическим лицам, были "перемещены" из НК РФ в КоАП РФ. Исходя из ст. 2 Федерального закона от 30 декабря 2001 г. N 196-ФЗ "О введении в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях", п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 27 января 2003 г. N 2 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях" с 1 июля 2002 г. признаны утратившими силу п. 4 ст. 91, ст. 124 и п. 3 ст. 126 НК РФ. То, что законодатель периодически "перемещает" в КоАП РФ нормы об административной ответственности из иных федеральных законов, в том числе кодифицированных, признается в Постановлении КС РФ от 17 января 2013 г. N 1-П.

Тем не менее квалификация налоговой ответственности как разновидности административной, позволяет рассматривать некоторые практические проблемы, связанные с административной ответственностью, через призму подходов, сложившихся в отношении налоговой ответственности (и

наоборот). Например, не квалифицируя прямо налоговую ответственность как разновидность административной, ВАС РФ в Постановлении Президиума от 5 февраля 2013 г. N 11890/12 предлагал для разрешения определенного вопроса, связанного с налоговой ответственностью, применять разъяснения, изложенные в п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 2 июня 2004 г. N 10 "О некоторых вопросах, возникших в судебной практике при рассмотрении дел об административных правонарушениях". В Постановлениях ФАС ВВО от 9 июля 2010 г. N А82-20297/2009 и от 16 июля 2010 г. N А82-20298/2009 при разрешении вопроса о возможности применения штрафа по ч. 4 ст. 19.8 КоАП РФ применен подход, аналогичный урегулированному в подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ, но прямо не предусмотренный в КоАП РФ. По мнению суда, уполномоченный орган власти дал разъяснение, которое исключает возможность привлечения страховщика к штрафной ответственности за неинформирование антимонопольного органа при заключении подобных соглашений.

Представляют интерес сведения, приведенные Л.В. Головки: исторически термин "административная ответственность" возник тогда, когда ряд стран (Германия, Италия и т.д.) вывели мелкие "уголовные правонарушения" из своих УК. При этом бывшие уголовные правонарушения превратились просто в мелкие правонарушения, которые иногда начали обозначать в качестве административных в той мере, в какой санкции за их совершение стали возлагать не суды, а сугубо административные органы <964>. Соответственно, поскольку в России административные санкции применяют не только административные органы, но и суды, в нашей стране данный термин не вполне адекватен.

<964> Головки Л. Соотношение уголовных преступлений и административных правонарушений в контексте концепции *criminal matter* (уголовной сферы) // Международное правосудие. 2013. N 1. С. 42 - 52; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс".

Можно отметить, что НК РФ является далеко не единственным нормативным актом, "оснащенным" собственными нормами, регламентирующими публичную штрафную ответственность. Так, в гл. 6 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах..." предусмотрена разветвленная система санкций, во многом копирующая гл. 16 НК РФ. В ст. 112 Федерального закона от 2 октября 2007 г. N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве" предусматривается исполнительский сбор, штрафная природа которого подтверждена в Постановлении КС РФ от 30 июля 2001 г. N 13-П, в Определении КС РФ от 1 апреля 2008 г. N 419-О-П и в п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 г. N 59. Другой пример - ст. 19 Федерального закона от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний" предусматривает штрафную ответственность субъектов данного вида страхования. Еще пример - ст. 18 Федерального закона от 29 ноября 2010 г. N 326-ФЗ "Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации" также устанавливает санкции (штрафы) для страхователей. Следует также упомянуть и ст. 16 Федерального закона от 29 декабря 1994 г. N 79-ФЗ "О государственном материальном резерве" (несмотря на то, что в Определении КС РФ от 1 апреля 2008 г. N 440-О-О соответствующие штрафы по не вполне понятным причинам квалифицированы как законная неустойка, хотя, надо признать, какого-либо решения от имени государства о применении этих штрафов не выносятся). Кроме того, "собственные" штрафы предусмотрены в п. 6 ст. 13 Закона РФ от 7 февраля 1992 г. N 2300-1 "О защите прав потребителей" (хотя они и взыскиваются в пользу потребителя, а не государства - п. 46 Постановления Пленума ВС РФ от 28 июня 2012 г. N 17 "О рассмотрении судами гражданских дел по спорам о защите прав потребителей"), в гл. 11 АПК РФ, в гл. 8 ГПК РФ и в ст. ст. 122, 123 КАС РФ.

Также следует отметить, что в настоящее время в актах высших судебных органов все чаще применяется обобщенный термин "публично-правовая ответственность", "ответственность за совершение публично-правового правонарушения", в объем которого включается уголовная, административная и иные виды публичной штрафной ответственности (в том числе Постановления КС РФ от 17 июня 2014 г. N 18-П и от 26 июня 2014 г. N 19-П, Постановление ВС РФ от 12 августа 2013 г. N 57-АД13-1 и Определение ВС РФ от 19 марта 2014 г. N 5-АПГ13-57, Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2011 г. N 52 и от 22 июня 2012 г. N 34 и N 37).

В этой связи представляет интерес позиция С.В. Запольского: следует признать, что как правонарушение не имеет отраслевой принадлежности, так и далеко не каждой отрасли права соответствует свой собственный вид юридической ответственности. Видовое разнообразие юридической ответственности строится преимущественно по способам воздействия на правонарушителя, отчасти - по процедуре этого воздействия <965>.

<965> Запольский С.В. Теория финансового права: Научные очерки. М., 2010. С. 229.

Достаточно интересен вопрос правовых последствий отмены (снижения уровня) публичных обязанностей. В силу ч. 2 ст. 54 Конституции РФ, если после совершения правонарушения ответственность за него устранена или смягчена, применяется новый закон. Соответственно, если отменяется некоторая публично-правовая обязанность (например - отменяется глава НК РФ, регламентирующая уплату некоторого налога), то логично предположить, что это означает только отсутствие обязанности в будущем. Ранее неисполненные обязанности должны исполняться, как и прежде, а за их неисполнение могут быть применены санкции (если законодатель специально не предусмотрит иного). Однако в практике ВАС РФ сложился иной подход. Исходя из ряда Постановлений Президиума (в т.ч. от 29 марта 2005 г. N 11498/04, от 16 сентября 2008 г. N 5378/08, от 1 февраля 2011 г. N 10708/10, от 24 апреля 2012 г. N 15230/11, от 22 мая 2012 г. N 17487/11, от 30 июля 2012 г. N 2265/12), отмена (снижение уровня) некоторых публичных обязанностей (по лицензированию, по обеспечению минимального размера уставного капитала, по сообщению информации и т.д.) с определенного момента времени означает невозможность применения санкций по КоАП РФ за тот период, в котором эти обязанности были установлены, но не исполнялись. Впоследствии данный подход был существенно расширен. В п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2012 г. N 34 разъяснено, что устранение ответственности за публично-правовое правонарушение имеет место и в случае отмены обязанности, за невыполнение которой такая ответственность была установлена.

Иными словами, по данной логике, санкции за неуплату некоторого налога после его отмены уже не могут быть применены, а примененные, но неуплаченные санкции не подлежат взысканию. С соответствующими корректировками такой подход может применяться и при снижении налога (через уменьшение ставки, увеличение льгот (вычетов, расходов) и т.д.). Непосредственное развитие указанной логики в налоговых правоотношениях произведено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 июля 2012 г. N 3495/12. Поскольку установленный в п. 5 ст. 76 НК РФ срок представления банком сведений в налоговый орган был увеличен с одного дня до трех, Суд указал, что на момент направления банком соответствующих сведений в инспекцию в его действиях (бездействии) имелся состав налогового правонарушения, предусмотренного ст. 135.1 НК РФ, а на момент принятия инспекцией решения о привлечении банка к ответственности направление соответствующих сведений в налоговый орган в двухдневный срок состава правонарушения, установленного ст. 135.1 НК РФ, не образовывало. ВАС РФ счел, что суды необоснованно не применили п. 3 ст. 5 НК РФ.

Поскольку существенный объем норм законодательства о налогах предписывает частному субъекту совершать активные действия в установленные сроки (налогоплательщику - уплатить налог, представить налоговую декларацию и др.), значительное число санкций, установленных в законодательстве о налогах, в качестве противоправного деяния устанавливают **бездействие** частного субъекта.

Представляет интерес рассмотреть налоговые правонарушения на предмет их квалификации в качестве длящихся. В п. 1 Постановления 23-го Пленума ВС СССР от 4 марта 1929 г. разъяснено, что преступления, именуемые длящимися, характеризуются непрерывным осуществлением состава определенного преступного деяния. Длящееся преступление начинается с какого-либо преступного действия (например, при самовольной отлучке) или с акта преступного бездействия (при недонесении о преступлении). Следовательно, длящееся преступление можно определить как действие или бездействие, сопряженное с последующим длительным невыполнением обязанностей, возложенных на виновного законом под угрозой уголовного преследования.

С этой точки зрения большинство налоговых правонарушений, обычно представляющих собой невыполнение определенной обязанности к установленному сроку, можно было бы охарактеризовать как длящиеся, с соответствующим исчислением срока давности привлечения к ответственности с момента их обнаружения. Следует отметить, что в относительно недавней истории налоговые правонарушения фактически и рассматривались как длящиеся. Так, Указом Президента РФ от 27 октября 1993 г. N 1773 "О проведении налоговой амнистии в 1993 году" (принятым им в период особых полномочий) налогоплательщикам предлагалось объявить до 30 ноября 1993 г. включительно о своих неуплаченных налогах и налоговых платежах за 1993 год и предшествовавшие годы и внести их в тот же срок в бюджет. В этом случае налогоплательщики освобождались от применения санкций. Те же налогоплательщики, которые продолжали скрывать суммы неуплаченных налогов после 30 ноября 1993 г., потенциально могли быть оштрафованы в 3-х кратном размере штрафов, установленных в законодательстве.

Если бы речь шла о таком "классическом" длящемся правонарушении, как незаконное хранение оружия, то лицо, продолжающее хранить оружие после ужесточения санкций, может быть привлечено к ответственности по новым нормам. Это не является обратной силой закона, усилившего ответственность, поскольку после усиления ответственности неправомерное деяние продолжалось. Но основная цель оценки некоторых правонарушений (преступлений) как длящихся состоит в том, чтобы не допустить уклонения лиц, продолжающих неправомерное поведение, от штрафной ответственности по основанию истечения срока давности (при его исчислении от начала противоправного деяния). Очевидно, что

рассмотрение налоговых правонарушений как длящихся дало бы в нашей стране не столько положительный, сколько отрицательный эффект. При подобном подходе можно было бы привлечь к ответственности налогоплательщика, десятки лет назад не уплатившего налог (не представившего налоговую декларацию), исчислив срок давности с момента обнаружения данного факта налоговым органом. Одна из проблем, следующих из такого подхода - сам налог и пени уже не подлежали бы принудительному взысканию вследствие истечения пресекательных сроков. Тем не менее позиция о необходимости отнесения налоговых правонарушений (преступлений) к категории длящихся и об исчислении срока давности привлечения к ответственности с момента их обнаружения периодически встречается в юридической литературе <966>.

<966> Пастухов И., Яни П. Умышленное невыполнение конституционной обязанности // Бизнес-адвокат. 2002. N 13; Налоговое право России в вопросах и ответах: Учебное пособие / Под ред. А.А. Ялбулганова. М., 2007. С. 379.

В связи с изложенным примечателен тот факт, что попытка поиска (по названию) диссертаций, посвященных длящимся правонарушениям (преступлениям) на сайте Российской государственной библиотеки (<http://aleph.rsl.ru>) в настоящее время результата не дает. По всей видимости, это косвенно свидетельствует о том, что четких критериев для квалификации некоторого правонарушения (сводящегося к неисполнению обязанности), как длящегося, в настоящее время не выработано. Соответственно, на практике подобная квалификация обычно производится "волевым" решением, в силу сложившейся традиции и исходя из реалий современности. Фактически так и сделано в упомянутом п. 1 Постановления 23-го Пленума ВС СССР от 4 марта 1929 г. через перечисление примеров длящихся преступлений. При этом, с сегодняшних позиций, квалификация гипотетического недонесения о преступлении как длящегося правонарушения (преступления) сомнительна. В то же время очевидно, что незаконное хранение оружия и ранее, и сейчас следует квалифицировать как длящееся правонарушение (преступление) - оно представляется общественно опасным (вредным) в любой момент времени после начала хранения. С практической точки зрения в качестве длящихся следует рассматривать те правонарушения, которые прямо признаны таковыми законодателем либо современной судебной практикой. Данная проблема, как представляется, вполне описывается позицией А.А. Тилле (высказанной им относительно задачи разграничения однократных и повторных правонарушений): в юридической науке по ряду проблем сначала находят удобное и выгодное решение, а потом занимаются его доказательством <967>.

<967> Тилле А.А. Занимательная юриспруденция. М., 2000. С. 174.

В настоящее время рассматриваемый вопрос нашел определенное разрешение в п. 14 Постановления Пленума ВС РФ от 24 марта 2005 г. N 5: длящимся является такое административное правонарушение (действие или бездействие), которое выражается в длительном непрекращающемся невыполнении или ненадлежащем выполнении обязанностей, возложенных на нарушителя законом. Невыполнение предусмотренной правовыми актами обязанности к установленному сроку свидетельствует о том, что административное правонарушение не является длящимся. Срок давности привлечения к административной ответственности за правонарушение, в отношении которого предусмотренная правовым актом обязанность не была выполнена к определенному сроку, начинает течь с момента наступления указанного срока. На практике данное разъяснение было применено, например, в Постановлении ВС РФ от 8 февраля 2012 г. N 49-АД12-1: правонарушение, наказуемое по ст. 15.11 КоАП РФ, выразившееся в искажении сумм начисленных (продекларированных) налогов, не признано длящимся. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 февраля 2014 г. N 13004/13 рассматриваемая позиция применена и в арбитражном процессе.

Следует только отметить, что достаточно сложно привести пример обязанности, которая должна быть выполнена не к установленному сроку, а как-то иначе. Если срока исполнения обязанности нет, то фактически нет и самой обязанности.

Соответственно, налоговые правонарушения, если рассматривать их как разновидность административных правонарушений, не являются длящимися. Именно в таком ключе и сформулирована ст. 113 НК РФ, в которой урегулированы **сроки давности** привлечения к налоговой ответственности. В Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. N 9-П разъяснено, что установленный данной статьей НК РФ срок давности привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения призван исключить возможность неразумно продолжительной неопределенности в вопросах правового положения налогоплательщика (в том числе его имущественных прав) в связи с совершенным им правонарушением и ограждает лицо от применения к нему штрафных санкций за правонарушение, выявленное после

окончания периода, в течение которого оно обязано хранить документацию, связанную с исчислением и уплатой налогов. Поэтому налоговый орган не вправе привлекать налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, если истек указанный срок давности.

Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 12 ноября 2013 г. N 7473/13 истекший срок давности привлечения к ответственности не подлежит восстановлению.

В силу п. 1 ст. 113 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли **три года** (срок давности). Исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных ст. ст. 120 и 122 НК РФ. Исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных ст. ст. 120 и 122 НК РФ.

Толкование п. 1 ст. 113 НК РФ применительно к ст. 122 НК РФ "Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)" дано в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 сентября 2011 г. N 4134/11. По мнению Суда, налоговым периодом при квалификации действий налогоплательщика по ст. 122 НК РФ является период, предоставленный для исполнения соответствующей обязанности по уплате налога. Следовательно, как полагает ВАС РФ, исчисление срока давности по ст. 122 НК РФ начинается с первого дня налогового периода, следующего за тем налоговым периодом, в котором нормативными актами установлен срок уплаты налога. Так, если имеет место неуплата НДС за 2011 год, срок исполнения данной обязанности - 16 июля 2012 г. (п. 7 ст. 6.1, п. 6 ст. 227 НК РФ). Соответственно, трехлетний срок давности начнет исчисляться с 1 января 2013 г., привлечение к ответственности возможно не позднее 31 декабря 2015 г. Аналогичным образом данный вопрос применительно к НДС разрешен, например, в Определении ВС РФ от 10 февраля 2015 г. N 2-КГ14-3: учитывая то, что ответчику необходимо было произвести уплату сумм налога не позднее 20 апреля 2010 г., то есть во втором квартале 2010 года, эта обязанность не была исполнена, срок давности привлечения к ответственности подлежал исчислению со следующего дня после окончания второго квартала, то есть с 1 июля 2010 г., и истек 1 июля 2013 г.

Разъяснение общего характера сделано в п. 15 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: при толковании п. 1 ст. 113 НК РФ судам необходимо принимать во внимание, что деяния, ответственность за которые установлена ст. 122 НК РФ, состоят в неуплате или неполной уплате сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий. Поскольку исчисление налоговой базы и суммы налога осуществляется налогоплательщиком после окончания того налогового периода, по итогам которого уплачивается налог, срок давности, определенный п. 1 ст. 113 НК РФ, исчисляется в таком случае со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено правонарушение в виде неуплаты или неполной уплаты налога.

Вообще говоря, сходный подход имеет место и в п. 14 Постановления Пленума ВС РФ от 24 марта 2005 г. N 5: срок давности привлечения к ответственности исчисляется по общим правилам исчисления сроков - со дня, следующего за днем совершения административного правонарушения (за днем обнаружения правонарушения). В случае совершения административного правонарушения, выразившегося в форме бездействия, срок привлечения к административной ответственности исчисляется со дня, следующего за последним днем периода, предоставленного для исполнения соответствующей обязанности.

Остается только вопрос: что такое "период, предоставленный для исполнения соответствующей обязанности"? Обычно для совершения некоторого действия устанавливается некоторая дата, не позднее которой и должно быть совершено действие. Например, в разовых налогах (которых в настоящее время в НК РФ формально не предусмотрено, хотя они и не исключены) в принципе не будет никакого периода, предоставленного для уплаты налога - будет только срок его уплаты (исчисляемый либо от облагаемого действия, либо от момента истребования налога налоговым органом).

Следует отметить, что указанная позиция ВАС РФ относительно момента начала исчисления срока давности по ст. 122 НК РФ является несколько скорректированной. Ранее Суд предлагал исчислять срок давности от момента окончания налогового периода, за который (а не в котором) не был уплачен налог. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 февраля 2002 г. N 3803/01 была рассмотрена ситуация, в которой предприниматель не уплатил налог за 1996 год, поскольку необоснованно пользовался в данном году льготой. По мнению Суда, срок давности, исчисляемый по правилам ст. 113 НК РФ, начал исчисляться с 1 января 1997 г. и истек 1 января 2000 г.

Что же касается трехлетнего срока давности привлечения к налоговой ответственности, например, по ст. 119 НК РФ "Непредставление налоговой декларации", то он исчисляется с момента, когда декларация должна была быть представлена, т.е. с момента, когда обязанность должна была быть

исполнена. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 февраля 2011 г. N 13447/10 разъяснено, что правонарушение, ответственность за которое установлена ст. 119 НК РФ, окончено, когда истек предусмотренный законодательством срок представления налоговой декларации.

Однако не вполне ясно, по какой причине здесь срок давности не установлен по "технологии": со дня, следующего за последним днем периода, предоставленного для исполнения соответствующей обязанности. Соответственно, по неочевидным причинам имеет место дифференциация подхода к исчислению сроков давности совершения различных правонарушений.

Нельзя не отметить правовую позицию, изложенную в Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. N 9-П: положения ст. 113 НК РФ по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования означают, что течение срока давности привлечения лица к ответственности за совершение налоговых правонарушений прекращается с момента оформления акта налоговой проверки. Позиция ВАС РФ по указанному вопросу иная: в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 сентября 2011 г. N 4134/11 разъяснено, что ст. 113 НК РФ не связывает момент окончания течения срока давности привлечения к налоговой ответственности с датой выявления правонарушения и составления акта проверки. В п. 36 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 (утратил силу) было обосновано, что при применении указанного срока давности судам надлежит исходить из того, что в контексте ст. 113 НК РФ моментом привлечения лица к налоговой ответственности является дата вынесения руководителем налогового органа (его заместителем) в установленном НК РФ порядке и сроки решения о привлечении лица к налоговой ответственности.

В этом плане следует отметить одну немаловажную особенность: срок давности по п. 1 ст. 113 НК РФ исчисляется на момент вынесения решения о привлечении к ответственности, а не на момент его вступления в силу. Тот же подход применен в ч. 1 ст. 4.5 КоАП РФ. Иной вариант решения данного вопроса предусмотрен в ч. 2 ст. 78 УК РФ: сроки давности исчисляются со дня совершения преступления и до момента вступления приговора суда в законную силу.

Исходя из п. 1.1 ст. 113 НК РФ течение срока давности привлечения к ответственности приостанавливается, если лицо, привлекаемое к ответственности за налоговое правонарушение, активно противодействовало проведению выездной налоговой проверки, что стало непреодолимым препятствием для ее проведения и определения налоговыми органами сумм налогов, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации. Следует отметить, что до 1 января 2007 г. срок привлечения к налоговой ответственности был установлен в НК РФ как пресекательный, не подлежащий приостановлению (восстановлению). Указанный вывод подтверждается позицией судьи А.Л. Кононова, выраженной в Особом мнении к Постановлению КС РФ от 14 июля 2005 г. N 9-П. Новая норма была п. 1.1 введена законодателем в ст. 113 НК РФ во исполнение данного Постановления КС РФ от 14 июля 2005 г. Примечательно то, что в отношении данного акта КС РФ в Постановлении ЕСПЧ от 20 сентября 2011 г. по делу ОАО "Нефтяная компания "ЮКОС" против России" содержится следующий вывод: Постановление КС РФ изменило нормы, применимые в период, относящийся к обстоятельствам дела, путем создания исключения из правила, которое ранее не имело исключений. Данное исключение представляло собой отмену и отход от сложившихся практических указаний ВАС РФ, тогда как отсутствовали признаки, свидетельствующие о наличии противоречивой практики или предыдущих сложностей в связи с применением относимых положений. Соответственно, несмотря на свободу усмотрения государства, было допущено нарушение требования законности в связи с изменением в толковании применимых правил.

Относительно сроков давности привлечения к штрафной ответственности примечательно то, что государство иногда (по всей видимости, в "целесообразных" случаях) может, по существу, их игнорировать либо "растягивать". Так, в п. 27 информационного письма Президиума ВАС РФ от 21 июня 2004 г. N 77 "Обзор практики рассмотрения дел, связанных с исполнением судебными приставами-исполнителями судебных актов арбитражных судов", несмотря на то, что исполнительский сбор в Постановлении КС РФ от 30 июля 2001 г. N 13-П был квалифицирован как административная санкция, Президиум пришел к выводу, что взыскание судебным приставом-исполнителем исполнительского сбора не является наказанием должника в смысле, придаваемом понятию "наказание" КоАП РФ; статьей 4.5 КоАП РФ установлена давность привлечения лица к указанному в нем административному наказанию, к которому взыскание исполнительского сбора не относится.

То, что указанная проблема и после данного разъяснения Президиума осталась дискуссионной, впоследствии было подтверждено в Протоколе заседания секции арбитражного процессуального законодательства Научно-консультативного совета при ВАС РФ от 13 мая 2009 г. N 5.

Другой пример - в п. 6 ст. 4.5 КоАП РФ предусмотрено, что срок давности привлечения к административной ответственности за "антимонопольные" административные правонарушения начинается исчисляться со дня вступления в силу решения комиссии антимонопольного органа, которым установлен факт нарушения антимонопольного законодательства Российской Федерации. Соответственно, применение административного наказания в данных случаях зависит не столько от того, как давно имело

место соответствующее административное правонарушение, сколько от того, когда его выявит и должным образом зафиксирует антимонопольный орган. Попытка разрешения данной проблемы произведена в Определении КС РФ от 2 декабря 2013 г. N 1909-О: специальные сроки давности привлечения к административной ответственности за соответствующие деяния во всяком случае не могут быть больше минимальных сроков давности привлечения к уголовной ответственности и должны иметь не зависящее от каких-либо юридических фактов календарное исчисление.

Впрочем, по некоторым видам правонарушений сроков давности изначально не предусмотрено, о чем прямо указано в законодательстве (в т.ч. ч. 5 ст. 78 УК РФ).

В ряде случаев НК РФ прямо регламентирует ситуации, когда **штрафы за налоговые правонарушения не применяются**. Так, если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, к налогоплательщику не применяются налоговые санкции, за исключением случаев, когда невыявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа (п. 10 ст. 89 НК РФ). Еще один пример: если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности в случае представления уточненной налоговой декларации после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога (подп. 2 п. 4 ст. 81 НК РФ).

Кроме того, подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ предусматривает обстоятельство, **исключающее вину** лица в совершении налогового правонарушения: выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа), и (или) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга. Указанное положение не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения, мотивированное мнение налогового органа основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом). **Actus non facit ream, nisi mens sit rea** - действие не делает виновным, если невиновен разум <968>.

<968> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 73.

Разъяснения уполномоченных органов как основание для освобождения от налоговой ответственности (а также и от пени - п. 8 ст. 75 НК РФ) активно применяются налогоплательщиками на практике. Например, в Определении КС РФ от 20 октября 2005 г. N 405-О было упомянуто письмо Минфина России от 15 сентября 2005 г. N 03-11-02/37 в таком контексте, который не исключал фактического одобрения позиции Минфина России со стороны КС РФ. В ряде актов ФАС ВВО данное письмо Минфина РФ было использовано как основание для освобождения налогоплательщиков от налоговой ответственности (Постановления от 3 марта 2009 г. N A79-3672/2008-K2, от 23 июня 2008 г. N A29-2092/2007 и др.). В Постановлении ФАС ВВО от 18 июля 2012 г. N A11-6489/2011 сделан вывод, что Минфин России, допуская публикацию своих писем в справочно-правовых системах, не может не осознавать, что они будут использованы неограниченным кругом лиц в качестве разъяснений и с правовыми последствиями, урегулированными в п. 8 ст. 75 НК РФ. То, что разъяснения Минфина РФ, размещенные в справочно-правовых системах, могут быть использованы для освобождения налогоплательщиков от налоговой ответственности (пеней), подтверждено в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 30 ноября 2010 г. N 4350/10, от 25 сентября 2012 г. N 4050/12, в Определении ВС РФ от 13 мая 2015 г. N 5-КГ15-19.

При этом налоговые (финансовые) органы не могут уклониться от выдачи разъяснений, которые истребуются у них конкретным частным субъектом: в подп. 4 п. 1 ст. 32, ст. 34.2 НК РФ установлены соответствующие обязанности.

В плане определения того, какой же орган (должностное лицо) является уполномоченным на соответствующее разъяснение, следует учесть Постановление Президиума ВАС РФ от 1 ноября 2005 г. N 4382/05. Судом был сделан следующий вывод: применение организацией (военизированной

горноспасательной частью) приказа Министерства энергетики Российской Федерации, в котором было ошибочно предписано не уплачивать налог, свидетельствует об отсутствии вины налогоплательщика в совершении налогового правонарушения, что в силу ст. 109 НК РФ исключает привлечение к налоговой ответственности. Таким образом, в качестве уполномоченного органа может выступать и орган власти, если организация-налогоплательщик находится в его подчинении.

Однако следует учитывать Постановление Президиума ВАС РФ от 21 марта 2006 г. N 13815/05, в котором разъяснено следующее: для вывода, что налогоплательщик выполнял указания налогового органа, разъяснение должно содержать ответ на конкретный вопрос налогоплательщика и предшествовать представлению налоговой и бухгалтерской отчетности, заявлению о предоставлении льготы, уплате налогов и сборов либо проведению налоговой проверки; в связи с этим акт выездной налоговой проверки инспекции и решение по нему, которыми налоговое правонарушение не выявлено, не могут рассматриваться в качестве разъяснения налогового органа по применению льготы.

В связи с этим представляют интерес сведения, приведенные Н.К. Роверсом: в Нидерландах споры, касающиеся разъяснений налоговых органов, основываются на принципе доверия к действиям органов власти. Этот принцип выражается, например, в последовательности позиции налоговой службы. Если в течение нескольких лет она одобряет налоговые расчеты (декларации) налогоплательщика, то налогоплательщик вправе рассчитывать на такое же отношение налоговой службы и в дальнейшем, несмотря на то, что такая практика противоречит буквальному тексту закона. При этом налогоплательщик должен представлять в налоговую службу полную и достоверную информацию <969>.

<969> Роверс Н.К. Действие судебных актов по вопросам налогообложения во времени: опыт Нидерландов // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2007 г. С. 120.

По всей видимости, подобный подход был применен Постановлением Президиума ВАС РФ от 15 июня 2010 г. N 563/10. В указанном судебном акте была рассмотрена ситуация, в которой налоговый орган длительное время без возражений принимал от налогоплательщика налоговые декларации по ЕСХН, а впоследствии провел выездную налоговую проверку и доначислил налоги по общей системе налогообложения. При этом налоговый орган точно знал, что налогоплательщик не должен применять данный специальный налоговый режим. Суд отметил, что инспекция, по сути, одобрила действия налогоплательщика, и счел доначисления (не только штрафы, но и налоги и пени) незаконными.

Как указано в подп. 4 п. 1 ст. 111 НК РФ, судом или налоговым органом, рассматривающим дело, в качестве исключаяющих вину лица в совершении налогового правонарушения могут быть признаны и иные обстоятельства.

Кроме обстоятельств, исключаящих вину (и, соответственно, исключаящих привлечение к налоговой ответственности), в НК РФ предусмотрены нормы, позволяющие **индивидуализировать** размер санкций применительно к конкретному случаю. Как следует из ст. ст. 112 и 114 НК РФ, при наличии обстоятельств, смягчающих ответственность, сумма штрафа может быть снижена налоговым органом (административное усмотрение) или судом (судебное усмотрение) не менее чем в два раза, а при наличии обстоятельств, отягчающих ответственность, - увеличена налоговым органом в два раза.

Перечень обстоятельств, смягчающих ответственность, приведенный в п. 1 ст. 112 НК РФ, является открытым. В п. 19 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. N 41/9, п. 16 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено следующее: учитывая, что п. 3 ст. 114 НК РФ установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания более чем в два раза.

Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 12 октября 2010 г. N 3299/10, поскольку перечень смягчающих ответственность обстоятельств, приведенный в ст. 112 НК РФ, не является исчерпывающим, суд вправе признать иные обстоятельства, не указанные в пп. 1, 2, 2.1 п. 1 ст. 112 НК РФ, в качестве смягчающих ответственность. Отсутствие ходатайства налогоплательщика о применении судом смягчающих ответственность обстоятельств не исключает обязанности суда дать оценку соразмерности исчисленного штрафа тяжести совершенного правонарушения и применить иные смягчающие ответственность обстоятельства даже в том случае, если налоговый орган частично применил положения ст. 112 НК РФ.

С учетом Постановления Президиума ВАС РФ от 16 июля 2013 г. N 1682/13, при наличии в решении по результатам проверки различных налоговых санкций (например - по ст. ст. 119 и 122 НК РФ), по разным налогам, в общем случае вопрос о снижении санкций должен быть разрешен по отношению ко всем штрафам, а не к каким-то отдельным. Однако следует учесть, что в ряде случаев данный подход неприменим. Например, проверяемый выездной налоговой проверкой период включал 2014 и 2015 годы; в

2014 году имело место какое-либо обстоятельство, смягчающее ответственность, а в 2015 году - уже нет.

Пункт 2 ст. 112 НК РФ предусматривает, что единственным обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение. При этом п. 3 ст. 112 НК РФ устанавливает, что лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в законную силу решения суда или налогового органа.

В этом плане представляют интерес Постановления Президиума ВАС РФ от 1 апреля 2008 г. N 15557/07 и от 9 декабря 2008 г. N 9141/08. Суд разъяснил, что увеличение размера штрафа за налоговые правонарушения на 100% в соответствии с п. 4 ст. 114 НК РФ допустимо только в случае, когда лицо, привлекаемое к ответственности с учетом отягчающего ответственность обстоятельства, совершило правонарушение уже после привлечения его к ответственности за аналогичное правонарушение. В Постановлении ЕСПЧ от 20 сентября 2011 г по делу ОАО "Нефтяная компания "ЮКОС" против России" содержится следующий вывод: поскольку привлечение к ответственности компании-заявителя в разбирательстве о начислении налогов за 2000 год явилось основой для применения к ней 100% увеличения суммы штрафов, причитающихся в отношении налоговых начислений за 2001 год, в связи с повторностью правонарушения, удвоение штрафа в отношении указанного года не соответствовало закону.

Кроме того, сходные разъяснения содержатся в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 мая 2010 г. N 1400/10. Исходя из данного судебного акта применение п. 4 ст. 114 НК РФ возможно только при наличии следующей последовательности: совершение первичного правонарушения (например, непредставление декларации по итогам конкретного периода) - привлечение к налоговой ответственности за первичное правонарушение - совершение повторного правонарушения (непредставление декларации по итогам какого-либо последующего периода) - привлечение к налоговой ответственности за повторное правонарушение с учетом п. 4 ст. 114 НК РФ. Также в указанном судебном акте сделан интересный вывод, следующий из п. 3 ст. 112 НК РФ и уточняющий особенности увеличения штрафов при судебном взыскании санкций: до вступления в силу решения суда о взыскании санкций лицо не считается привлеченным к налоговой ответственности. Возможно, данный вывод применим только в целях увеличения размера санкций, поскольку моментом привлечения к налоговой ответственности, вообще говоря, является дата вынесения решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности (п. 1 ст. 113 НК РФ). Суд, в соответствии с НК РФ, не привлекает частного субъекта к налоговой ответственности. При судебном взыскании санкций роль суда состоит в проверке правильности их применения налоговым органом. При ином подходе к данному разъяснению ВАС РФ, лицо, с которого налоговая санкция может быть взыскана только в судебном порядке, добровольно уплатившее сумму штрафа, вообще не будет считаться привлеченным к налоговой ответственности.

В связи с изложенным следует упомянуть Постановление Президиума ВАС РФ от 5 февраля 2013 г. N 11890/12: неправильная квалификация налогового правонарушения является основанием для признания решения налогового органа в части привлечения к ответственности недействительным. В случае если при рассмотрении заявления об оспаривании решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности суд установит, что оспариваемое решение содержит неправильную квалификацию правонарушения, он в соответствии с ч. 2 ст. 201 АПК РФ принимает решение о признании недействительным решения налогового органа в части привлечения к ответственности.

Здесь же следует напомнить, что моментом, на который исчисляются сроки давности, является момент вынесения решения о привлечении к ответственности (п. 1 ст. 113 НК РФ), а моментом, с которого исчисляется годичный срок состояния налоговой "наказанности" - момент вступления решения в силу (п. 3 ст. 112 НК РФ).

Налоговыми органами чаще всего на практике применяется **ст. 122 НК РФ** "Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)". В соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. ст. 129.3 и 129.5 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора). На основании п. 3 ст. 122 НК РФ деяния, предусмотренные п. 1 данной статьи, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 40% от неуплаченной суммы налога (сбора).

В значительной частоте применения указанной нормы нет ничего удивительного, поскольку наиболее массовые налоговые правоотношения - именно по уплате налогов.

Штраф в размере 40% применяется достаточно редко (как правило, при обнаружении налоговыми органами налоговых "схем", фальсификации учетных документов). Подобный штраф был применен налоговыми органами в решениях, рассмотренных в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 28 октября 2008 г. N 6273/08, от 28 октября 2008 г. N 6272/08, от 20 мая 2008 г. N 15555/07, от 25 февраля 2009 г. N

12418/08, от 22 июня 2010 г. N 1997/10, от 20 июля 2010 г. N 7654/08, и др. Кроме того, 40% штраф был применен в отношении ОАО "Нефтяная компания "ЮКОС", что впоследствии описано в Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. N 9-П.

Особенность ст. 122 НК РФ состоит в том, что наказуема не любая неуплата налога, а только та, которая является результатом предшествующего неправомерного деяния налогоплательщика. По этой причине сложившаяся практика применения данной статьи исходит из того, что если налогоплательщиком представлена налоговая декларация с достоверно исчисленной суммой налога, но сам налог в установленный срок не уплачивается, применение штрафа по ст. 122 НК РФ невозможно (Постановление Президиума ВАС РФ от 8 мая 2007 г. N 15162/06). По той же причине штраф невозможно применить к налогоплательщику при неуплате им налога, который подлежит исчислению налоговым агентом или налоговым органом. В п. 19 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено следующее: при применении ст. 122 НК РФ судам следует исходить из того, что бездействие налогоплательщика, выразившееся исключительно в непорочении в бюджет указанной в налоговой декларации или налоговом уведомлении суммы налога, не образует состав правонарушения, установленного ст. 122 НК РФ. В этом случае с него подлежат взысканию пени.

Данный вывод подтверждается мнением С.Г. Пепеляева: при наличии необходимого объема информации о налоговых обязательствах налогоплательщика, которую можно получить в ходе выездных и камеральных проверок, финансовые органы имеют в своем распоряжении все необходимые инструменты, чтобы добиться внесения в бюджет недоимки по налогу. Для этого им предоставлено право бесспорного списания требуемых сумм с банковского счета, право ареста имущества и др. <970>.

<970> Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2015. С. 576.

Пример случая, когда применение штрафа по ст. 122 НК РФ обоснованно - если при налоговой проверке налоговым органом была выявлена сумма налога, подлежащего уплате, превышающая ту, что продекларировал налогоплательщик. Соответственно, данный штраф установлен не совсем за неуплату налога, а, скорее, за его недекларирование (неверное декларирование), и, соответственно, применим только к тем налогоплательщикам, которые обязаны самостоятельно исчислять и декларировать налоги.

При этом остается вопрос: возможно ли применение штрафа по ст. 122 НК РФ в том случае, если налогоплательщик вообще не представлял налоговую декларацию и не уплачивал налог? На практике в такой ситуации штраф ст. 122 НК РФ, как правило, применяется. Но проблема состоит в том, что в п. 13 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71 обязанности по уплате налога и по представлению налоговой декларации признаны независимыми. Вообще говоря, налоговая декларация потенциально может быть верно заполнена налогоплательщиком, но не представлена в налоговый орган. Кроме того, правильно исчислить налог налогоплательщик может не только в налоговой декларации, но и любым иным способом (на листе бумаги, с помощью компьютера, "в уме" и т.д.). Соответственно, в таком случае затруднительно определить, что же является предшествующим неправомерным деянием, обусловившим неуплату налога. Во всяком случае, в ст. 122 НК РФ в качестве наказуемого деяния не предусмотрена "неуплата налога в результате непредставления налоговой декларации".

С этой точки зрения формулировка ч. 1 ст. 198 УК РФ является более точной: уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений. В п. 3 Постановления Пленума ВС РФ от 28 декабря 2006 г. N 64 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления" разъяснено, что способами уклонения от уплаты налогов и (или) сборов могут быть как действия в виде умышленного включения в налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений, так и бездействие, выражающееся в умышленном непредставлении налоговой декларации или иных указанных документов.

Следует отметить, что в части неуплаты сбора ст. 122 НК РФ на практике применяется к сборам за пользование объектами водных биологических ресурсов (гл. 25.1 НК РФ), поскольку именно в отношении таких сборов в п. 2 ст. 333.5 НК РФ установлен календарный срок их уплаты. То, что налоговые органы применяют штраф к плательщикам такого сбора, следует из Определения КС РФ от 28 мая 2009 г. N 852-О-О и Постановления Президиума ВАС РФ от 5 июня 2007 г. N 15753/06.

По аналогии, тот же вывод можно сделать и в отношении торгового сбора (хотя он, по существу, и является налогом): в п. 2 ст. 417 НК РФ установлено, что уплата сбора производится не позднее 25-го числа месяца, следующего за периодом обложения.

Что же касается, например, государственной пошлины (гл. 25.3 НК РФ), то в силу п. 1 ст. 333.18 НК

РФ данный "классический" сбор практически всегда подлежит уплате до совершения юридически значимых действий, а неуплата пошлины, соответственно, влечет отказ в их совершении, но не применение штрафа. Даже если по государственной пошлине судом представлена отсрочка (рассрочка) в порядке п. 2 ст. 333.20, п. 2 ст. 333.22, п. 3 ст. 333.23, ст. 333.41 НК РФ, штраф за неуплату государственной пошлины в установленный при отсрочке (рассрочке) срок по ст. 122 НК РФ неприменим, поскольку такой неуплате не предшествует какое-либо неправомерное деяние плательщика. Тем же образом можно рассуждать и относительно сбора за пользование объектами животного мира, поскольку плательщики уплачивают его при получении разрешения на добычу объектов животного мира (п. 1 ст. 333.5 НК РФ), т.е. авансом, в отсутствие какого-либо установленного в законе календарного срока уплаты.

В целом, применение штрафа по отношению к сборам (либо к налогам, которые подлежат самостоятельной уплате налогоплательщиками в календарные сроки, но в отсутствие налоговой декларации, в т.ч. налог по патентной системе налогообложения - п. 2 ст. 346.51 НК РФ), имеет существенную проблему: зачастую сложно ответить на вопрос, что является предшествующим неправомерным деянием плательщика, обусловившим неуплату сбора (налога)? Тем не менее, с точки зрения, например, Ю.М. Лермонтова <971>, неоплата (неполная уплата) налога при патентной системе налогообложения образует состав налогового правонарушения (ответственность за совершение которого предусмотрена ст. 122 НК РФ).

<971> Лермонтов Ю.М. Совершенствование специальных налоговых режимов: государство стимулирует развитие малого бизнеса: Практический комментарий к Федеральному закону от 25 июня 2012 г. N 94-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" // СПС "КонсультантПлюс". 2012.

Применение ст. 122 НК РФ имеет и иные особенности. В частности, имеет значение наличие обстоятельств, предусмотренных в подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ: если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности в случаях представления уточненной налоговой декларации до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период, при условии что до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.

Следовательно, налогоплательщик, поняв, что налог был продекларирован (уплачен) им в недостаточной сумме, вследствие чего возник состав правонарушения по ст. 122 НК РФ, может прекратить его своими действиями. Для этого необходимо, не дожидаясь налоговой проверки, уплатить дополнительно декларируемый налог и пени за просрочку его уплаты, а потом представить уточненную налоговую декларацию с достоверной суммой налога. В Определении КС РФ от 7 декабря 2010 г. N 1572-О-О отмечается, что законодатель может отнести к необходимым условиям освобождения от налоговой ответственности добровольную уплату налогоплательщиком пени как проявление его деятельного раскаяния в совершенном правонарушении.

То, что налогоплательщик должен выполнить все условия, указанные в подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ, а не какую-то их часть, следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 26 апреля 2011 г. N 11185/10: уточненные налоговые декларации поданы после истечения срока подачи налоговых деклараций и срока уплаты налогов, в период проведения выездной налоговой проверки; до подачи уточненных налоговых деклараций суммы пеней, приходящихся на дополнительно исчисленные суммы налогов, уплачены не были. На этом основании Суд пришел к выводу о правомерном применении ответственности налоговым органом и невыполнении предпринимателем установленных НК РФ условий освобождения от ответственности.

Норма подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ, скорее всего, является развитием положения, ранее закрепленного в п. 13 Указа Президента РФ от 8 мая 1996 г. N 685 "Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины" (утратил силу). Данный пункт Указа устанавливал, что технические ошибки при составлении и расчете налоговых платежей, самостоятельно выявленные налогоплательщиками и своевременно доведенные до сведения налоговых органов об ошибках, не являются налоговыми нарушениями.

Кроме того, исходя из судебной практики, применение штрафа по ст. 122 НК РФ зависит от наличия так называемых переplat (сумм излишне уплаченного или взысканного налога, а также косвенного налога к возмещению). Разъяснение содержится в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 декабря 2012 г. N 10734/12: налогоплательщик подлежит освобождению от налоговой ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ, при соблюдении следующих условий: на дату окончания установленного законодательством

срока уплаты налога за налоговый период, за который налоговым органом начисляется недоимка, у него имелась переплата сумм того же налога, что и заниженный налог, в размере, превышающем или равном размеру заниженной суммы налога; на момент вынесения налоговым органом решения по результатам налоговой проверки эти суммы не были зачтены в счет иных задолженностей налогоплательщика. Если же при указанных условиях размер переплаты был менее суммы заниженного налога, налогоплательщик подлежит освобождению от ответственности в соответствующей части.

В п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 данное разъяснение уточнено: в силу ст. 122 НК РФ занижение налоговой базы, иное неправильное исчисление налога или другие неправомерные действия (бездействия) налогоплательщика образуют состав предусмотренного данной нормой правонарушения лишь в том случае, если такие действия (бездействия) привели к неуплате или неполной уплате сумм налога, то есть к возникновению задолженности по этому налогу. При применении приведенной нормы необходимо принимать во внимание соответствующие положения ст. ст. 78 и 79 НК РФ, согласно которым задолженность налогоплательщика по уплате налога подлежит погашению посредством ее зачета в счет подлежащих возврату налогоплательщику излишне уплаченных или взысканных сумм налога, пеней, штрафа. Поэтому судам надлежит исходить из того, что, по смыслу взаимосвязанных положений упомянутых норм, занижение суммы конкретного налога по итогам определенного налогового периода не приводит к возникновению у налогоплательщика задолженности по этому налогу, в связи с чем не влечет применения ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ, в случае одновременного соблюдения следующих условий:

- на дату окончания установленного законодательством срока уплаты налога за налоговый период, за который налоговым органом начисляется недоимка, у налогоплательщика имелась переплата сумм того же налога, что и заниженный налог, в размере, превышающем или равном размеру заниженной суммы налога;

- на момент вынесения налоговым органом решения по результатам налоговой проверки эти суммы не были зачтены в счет иных задолженностей налогоплательщика.

Если при указанных условиях размер переплаты был менее суммы заниженного налога, налогоплательщик подлежит освобождению от ответственности в соответствующей части.

В Определении КС РФ от 24 октября 2013 г. N 1616-О данная идея получила развитие: по смыслу законоположений НК РФ, ответственность налогоплательщика за совершение неправомерных действий при исчислении налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) может наступать только в случае, если такие действия повлекли наступление последствий в виде образования у налогоплательщика задолженности перед публичным субъектом по уплате налога за конкретный налоговый период. В связи с этим при решении вопроса о привлечении налогоплательщика к ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ во внимание должно быть принято наличие у налогоплательщика переплаты по налогу, образовавшейся в период, предшествующий периоду возникновения задолженности по этому же налогу. В силу положений НК РФ (п. 3 ст. 44, п. п. 3 и 4 ст. 45, п. п. 4 и 5 ст. 78) соответствующая переплата может рассматриваться как исключаящая для публичного субъекта наступление неблагоприятных последствий ненадлежащего исполнения налогоплательщиком своих обязанностей только в случае, если переплата сохранилась в бюджете на момент выявления налоговым органом задолженности по уплате налога за конкретный налоговый период и принятия им решения по данному обстоятельству, поскольку в таком случае налоговый орган имеет возможность произвести зачет переплаты в счет имеющейся задолженности и тем самым прекратить обязанность налогоплательщика перед публичным субъектом. Это не влечет какой-либо неопределенности в правовом положении налогоплательщика, поскольку он не лишен возможности исполнить возложенную на него обязанность по уплате налога в установленном НК РФ порядке, в том числе путем своевременного обращения с заявлением о зачете имеющейся переплаты в счет подлежащего уплате налога.

Таким образом, при наличии недоимки за определенный контролируемый период на момент наступления срока уплаты налога, в случае, если эта недоимка перекрывается ранее возникшей переплатой, то состав правонарушения, предусмотренный ст. 122 НК РФ, вообще не возникает. Как это следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 4 сентября 2007 г. N 2808/07, при наличии у налогоплательщика излишне уплаченного налога, подлежащего зачету в счет недоимки и пени, налоговый орган не должен искусственно создавать условий, влекущих необоснованное привлечение налогоплательщика к ответственности.

Представляет интерес позиция О.И. Лютовой о том, что смена правового регулирования с 1 января 2007 г. - а именно введение института уточнения платежа в ст. 45 НК РФ - означает, что ошибочное перечисление налога в ненадлежащий бюджет (внебюджетный фонд) не может служить основанием для применения санкции по ст. 122 НК РФ, если фактически налог поступил в бюджетную систему <972>. Подобный подход впоследствии был отражен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 июля 2013 г. N 784/13: учитывая, что в платежных документах счет Федерального казначейства указан правильно и

сумма налога, удержанная предприятием с доходов, выплаченных сотрудникам обособленных подразделений, находящихся на территории поименованных муниципальных образований, поступила в бюджетную систему Российской Федерации, исходя из смысла ст. 45 НК РФ налог считается уплаченным, то есть у предприятия отсутствует задолженность по НДС. Поскольку пени могут быть начислены на неуплаченную сумму налога, судом первой инстанции обоснованно признано недействительным решение инспекции в части начисления сумм пеней за несвоевременную уплату НДС в бюджеты названных муниципальных образований.

<972> Лютова О.И. Уплата налога "не в тот" бюджет. Возможна ли ответственность? // Налоговед. 2012. N 7. С. 57.

Тем не менее нормы ст. 81 НК РФ и разъяснения ВАС РФ свидетельствуют о том, что правовые последствия представления налогоплательщиком уточненных налоговых деклараций урегулированы в НК РФ неоднозначно. Так, если налогоплательщик первоначально представил налоговую декларацию с заниженной суммой налога, а впоследствии, после наступления срока уплаты налога, представил уточненную налоговую декларацию с верно исчисленной суммой налога к "доплате", но налог и (или) пени не доплатил, то он может быть привлечен к ответственности по ст. 122 НК РФ. Именно такой подход, по сути, "провоцируется" подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ.

Само по себе представление уточненной налоговой декларации в такой ситуации в законодательстве установлено как обязанность налогоплательщика (п. 1 ст. 81 НК РФ). В данном случае фактически имеет место получение налоговым органом информации о занижении суммы налога в первоначальной налоговой декларации путем анализа уточненной налоговой декларации, а также сведений об уплате налога, содержащихся в учетных регистрах налогового органа. Налогоплательщик дает возможность налоговому органу провести упрощенную камеральную налоговую проверку, в результате которой налоговым органом устанавливается, выражаясь формулировками п. 1 ст. 122 НК РФ, "занижение налоговой базы, иное неправильное исчисление налога" в первоначальной налоговой декларации. Но, коль скоро речь в подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ идет об освобождении от ответственности при выполнении налогоплательщиком совокупности определенных действий, вполне логично заключить, что в отсутствие этих действий ответственность имеет место.

Положительным для налогоплательщика моментом является только то, что самостоятельное представление уточненной налоговой декларации с налогом "к доплате", но без соблюдения всех условий, установленных в подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ, в соответствии со сложившейся судебной практикой является основанием для снижения налоговых санкций в порядке ст. ст. 112, 114 НК РФ, т.е. не менее чем в два раза (п. 17 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71). Г.В. Петровой приведен интересный пример еще более радикального подхода: самостоятельное исполнение налогоплательщиком обязанности по представлению уточненной налоговой декларации с суммой налога к "доплате" суд рассмотрел как общественно полезное действие, в связи с чем, по мнению суда, отсутствует смысл в применении наказания <973>.

<973> Петрова Г.В. Налоговые споры: практика рассмотрения. М., 2005. С. 14.

Изложенное позволяет утверждать, что подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ на практике не столько защищает права налогоплательщиков, сколько "дополняет" состав правонарушения, установленный в ст. 122 НК РФ. В определенной ситуации (например - налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на налог "к доплате" и пени) подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ, скорее, провоцирует к непредставлению уточненной налоговой декларации. Вопрос конституционности рассматриваемого положения ст. 81 НК РФ рассматривался в Определении КС РФ от 7 июня 2001 г. N 141-О, но как в данном судебном акте, так и в иных актах КС РФ конституционность указанного положения под сомнение не поставлена. Более того, в Определении КС РФ от 7 декабря 2010 г. N 1572-О-О прямо указывается, что положения п. 4 ст. 81 и п. 1 ст. 122 НК РФ находятся во взаимосвязи.

Более разумным представлялся бы подход, в соответствии с которым ст. 122 НК РФ при представлении уточненных налоговых деклараций с суммой налога к "доплате" вообще бы не применялась, независимо от уплаты недостающей суммы налога и соответствующей ей пени. Как налог, так и пеню государство взывает принудительно, основываясь на той самой уточненной налоговой декларации.

Данные рассуждения могут быть подкреплены правовой позицией, изложенной в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 19 февраля 2013 г. N 13311/12 и N 13366/12 (в которых, однако, не рассматривались проблемы применения подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ): налогоплательщик, действующий добросовестно и самостоятельно устранивший выявленные ошибки в налоговой декларации путем подачи

уточненной налоговой декларации, не может быть поставлен в худшее положение по сравнению с налогоплательщиком, в отношении которого недостоверно заявленные сведения выявлены непосредственно налоговым органом по результатам проверки.

После принятия Определения КС РФ от 18 января 2001 г. N 6-О статья 120 НК РФ "Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения" применяется налоговыми органами на практике достаточно редко. Суд отметил, что положения п. 1 и 3 ст. 120 и п. 1 ст. 122 НК РФ, определяющие недостаточно разграниченные между собой составы налоговых правонарушений, не могут применяться одновременно в качестве основания привлечения к ответственности за совершение одних и тех же неправомерных действий.

Особенности санкций за неуплату налога ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков урегулированы в п. 4 ст. 122, ст. 122.1 НК РФ. Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, наказуема по ст. 129.3 НК РФ (в совокупности с п. 9 ст. 4 Федерального закона от 18 июля 2011 г. N 227-ФЗ); а неуплата или неполная уплата сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании - по ст. 129.5 НК РФ (с учетом п. 3 ст. 3 Федерального закона от 24 ноября 2014 г. N 376-ФЗ).

Что же касается **ст. 119 НК РФ** "Непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества)", то она также достаточно часто применяется на практике налоговыми органами. В соответствии с п. 1 ст. 119 НК РФ непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взимание штрафа в размере 5% не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1000 руб.

Статья производит впечатление, что "ценность" для государства информации о сумме налога, подлежащей уплате, равномерно возрастает с увеличением периода просрочки представления декларации, а после пяти месяцев и одного дня просрочки штраф "стабилизируется". Разумного объяснения такой конструкции штрафа, как представляется, нет.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 июня 2010 г. N 418/10 разъяснено следующее: привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности за нарушение срока исполнения им обязанности связано с предупреждением правонарушений в области обеспечения необходимых условий для осуществления налоговыми органами контроля за исполнением налогоплательщиками налоговых обязательств. Применение метода исчисления штрафа в процентах от суммы налога, подлежащего уплате в бюджет, не исключает применения низшего предела размера штрафа в случае, когда сумма налога окажется минимальной или же составит ноль рублей.

Пункт 1 ст. 119 НК РФ предполагает исчисление штрафа в зависимости от не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации. Иными словами, если налогоплательщик в установленный срок уплатил налог, но не представил налоговую декларацию, возможно только применение минимального штрафа в размере 1000 руб. Данная особенность ст. 119 НК РФ делает составы правонарушений по п. 1 ст. 119 и п. 1, 3 ст. 122 НК РФ трудноразличимыми: эти нормы в той или иной степени предусматривают штраф и за недекларирование налога, и за неуплату налога.

В п. 18 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено следующее: отсутствие у налогоплательщика недоимки по задекларированному налогу либо суммы налога к уплате по соответствующей декларации не освобождает его от названной ответственности. В таком случае установленный ст. 119 НК РФ штраф подлежит взиманию в минимальном размере - 1000 руб. В случае выявления обстоятельств, смягчающих либо отягчающих ответственность налогоплательщика, суд, определяя конкретную сумму подлежащего взиманию штрафа, применяет нормы ст. ст. 112 и 114 НК РФ, на основании которых возможно снижение штрафа и по сравнению с установленным ст. 119 НК РФ минимальным размером.

В плане сравнения санкций по ст. ст. 119 и 122 НК РФ представляют интерес сведения, приведенные О.А. Болтенко: в Великобритании общим для любого штрафа по налогам (кроме НДС) является то, что он не начисляется, если неуплата налога произошла вследствие ошибки налогоплательщика в расчетах при условии, что он действовал разумно и осмотрительно. При отсутствии должной осмотрительности сумма штрафа составляет 30% неуплаченной суммы налога, но налоговый орган вправе уменьшить размер штрафа до нуля, если о недоимке ему сообщил сам налогоплательщик. Если это сообщение было вынужденным, размер штрафа может быть снижен до 15% суммы неуплаченных налогов. Есть штраф за неуведомление налогового органа о неисполненной в полном

объеме налоговой обязанности - 30% суммы неуплаченного налога. За неисполнение налоговой обязанности взимается штраф в размере 70% суммы налога, сумма штрафа также может быть уменьшена налоговым органом до 35 или даже до 20%. Если сумма налога скрыта от налогового органа умышленно, штраф составит 100% неуплаченной суммы налога; она также может быть снижена до 30%, если налогоплательщик сам заявил о сокрытой недоимке и до 50% - если об этом налоговому органу стало известно от третьих лиц <974>.

<974> Болтенко О.А. Досудебная процедура разрешения налоговых споров в Великобритании // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно-практ. конф. 21 - 22 ноября 2008 г. С. 96.

Особенности санкций по законодательству США поясняет Д. Ларо. В частности, если налогоплательщик подаст неточную налоговую декларацию и это приведет к недоплате налога, на налогоплательщика может быть наложен штраф в размере 20% от суммы занижения налоговых обязательств. Кроме того, отдельно предусмотрены штрафы за неподачу налоговой декларации и за мошенничество: при подаче декларации, в которой обманным или иным мошенническим образом занижена сумма налоговых обязательств, может быть наложен штраф в размере 75% от суммы недоплаты, связанной с мошенничеством <975>.

<975> Ларо Д. Актуальные налоговые споры в США // Налоговед. 2012. N 7. С. 78, 80.

В России не по всем налогам и не во всех случаях налогоплательщики обязаны представлять налоговые декларации. Как правило, декларации должны представлять налогоплательщики, исчисляющие и уплачивающие налог самостоятельно. Если налог исчисляется (уплачивается) при участии налогового органа или налогового агента, то необходимость в налоговой декларации от налогоплательщика отсутствует - государство получает значимую для налогообложения информацию по иным каналам. Другой пример - поскольку размер налога, уплачиваемого в связи с применением патентной системы налогообложения, известен заранее и налогоплательщику и государству, в соответствии со ст. 346.52 НК РФ налоговая декларация по данному налогу в налоговые органы не представляется.

Актуальной является правовая позиция, изложенная в Определении КС РФ от 11 июля 2006 г. N 265-О. При рассмотрении вопросов применения штрафа по ст. 119 НК РФ за непредставление декларации по НДФЛ Суд фактически разъяснил, что он может исчисляться только от той части налога, которая подлежит самостоятельному исчислению налогоплательщиком (но не от той части, которая исчислена и удержана налоговым агентом). Указанная позиция соотносится с тем обстоятельством, что налоговые декларации, как правило, должны представлять налогоплательщики, исчисляющие налог самостоятельно (п. 1 ст. 52 НК РФ).

Кроме того, не любой документ, обязанность по представлению которого установлена в законодательстве о налогах, признается налоговой декларацией. Поскольку в ст. 80 НК РФ разграничиваются понятия налоговой декларации, расчета авансового платежа, расчета сбора, расчета, представляемого налоговым агентом, расчета сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом, п. 1 ст. 119 НК РФ, вообще говоря, может быть применен только за непредставление налоговой декларации. В п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено следующее: из положений п. 3 ст. 58 НК РФ вытекают существенные различия между налогом и авансовым платежом, то есть предварительным платежом по налогу, который в отличие от налога уплачивается не по итогам, а в течение налогового периода. Соответственно, из взаимосвязанного толкования указанной нормы и п. 1 ст. 80 НК РФ следует разграничение двух самостоятельных документов - налоговой декларации, представляемой по итогам налогового периода, и расчета авансового платежа, представляемого по итогам отчетного периода. В связи с этим судам необходимо исходить из того, что установленной ст. 119 НК РФ ответственностью за несвоевременное представление налоговой декларации не охватываются деяния, выразившиеся в непредставлении либо в несвоевременном представлении по итогам отчетного периода расчета авансовых платежей, вне зависимости от того, как поименован этот документ в той или иной главе части второй НК РФ.

Соответственно, теперь изменена правовая позиция, ранее изложенная в п. 20 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71 и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 12 октября 2010 г. N 3299/10 и сводящаяся к возможности применения штрафа по ст. 119 НК РФ при непредставлении квартальных налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций (ст. 289 НК РФ). С этой же точки зрения, ст. 119 НК РФ неприменима за непредставление документа, обозначенного в п. 5 ст. 174 НК РФ, как налоговая декларация по НДС для налоговых агентов (т.е. если, например, данные в

ней содержатся только в "агентской" части, а представившее ее лицо применяет ЕНВД).

Также следует отметить, что сроки представления уточненных налоговых деклараций в НК РФ в общем случае не установлены, вследствие чего при их представлении налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности по п. 1 ст. 119 НК РФ (Постановление Президиума ВАС РФ от 12 июня 2005 г. N 2769/05).

Иногда налоговые декларации представляются только для реализации какого-либо права, а не в порядке исполнения обязанности. Так, в п. 7 ст. 220 НК РФ установлено, что ряд имущественных налоговых вычетов по НДФЛ в общем случае предоставляется при подаче налогоплательщиком налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода. Соответственно, для налоговой декларации, которая подается только с целью реализации права на имущественные вычеты, не установлено ни срока, ни обязанности по ее представлению; основания для применения п. 1 ст. 119 НК РФ по такой декларации отсутствуют.

Для определения того, должен ли налогоплательщик в конкретной ситуации представлять налоговую декларацию, следует учитывать общую позицию, изложенную в п. 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71: обязанность налогоплательщика представлять налоговую декларацию по тому или иному виду налога обусловлена не наличием суммы такого налога к уплате, а положениями закона об этом виде налога, которыми соответствующее лицо отнесено к числу плательщиков данного налога (если только в данном законе не содержатся специальные правила представления налоговых деклараций либо особым образом обозначены налогоплательщики). Указанная позиция ВАС РФ впоследствии была фактически воспроизведена как правовая позиция КС РФ в Определении от 17 июня 2008 г. N 499-О-О: исходя из того, что обязанность представлять налоговую декларацию по тому или иному виду налога обусловлена не наличием суммы такого налога к уплате, а положениями закона об этом виде налога, которыми соответствующее лицо отнесено к числу плательщиков данного налога; налогоплательщик, даже если предпринимательская деятельность им не ведется и, соответственно, прибыль не извлекается, должен представить в налоговый орган соответствующие документы.

Так, индивидуальные предприниматели в общем случае признаются налогоплательщиками НДС (п. 1 ст. 143 НК РФ). Установлено, что налогоплательщики НДС обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 174 НК РФ), то есть по итогам квартала (ст. 163 НК РФ). Таким образом, индивидуальный предприниматель в общем случае обязан представлять налоговые декларации по НДС по итогам каждого квартала. Даже если он не осуществлял облагаемую НДС деятельность, то имеет место обязанность по представлению "нулевых" деклараций, а штраф за их непредставление составит 1000 руб.

Применительно к налогу на имущество организаций данный подход имеет место в п. 6 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. N 148: положения ст. 386 НК РФ обязанность налогоплательщиков представлять в налоговый орган налоговую декларацию и налоговые расчеты по авансовым платежам не связывают с наличием суммы налога на имущество к уплате (если, например, у налогоплательщика есть облагаемое имущество, но он использует льготу). Если же у организации вообще нет облагаемого имущества, то она и не является налогоплательщиком налога на имущество, т.к. таковыми, в силу п. 1 ст. 373 НК РФ, признаются только организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения. В данном случае нет и необходимости в представлении "нулевой" декларации.

Что же касается, например, ЕНВД, то налогоплательщики данного налога - это организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории, где данный налог введен, облагаемую им предпринимательскую деятельность и перешедшие на его уплату (п. 1 ст. 346.28 НК РФ). Как это следует из п. 3 ст. 346.32 НК РФ, налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода (квартал - ст. 346.30 НК РФ). По той же логике, если предположить, что индивидуальный предприниматель, применяющий ЕНВД, не осуществляет во II квартале 2014 г. облагаемую данным налогом деятельность, то налогоплательщиком ЕНВД в данном налоговом периоде он не является и обязанности по представлению "нулевой" декларации по ЕНВД у него нет. Однако следует учитывать принципиально иной подход, содержащийся в п. 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. N 157: неосуществление в течение определенного налогового периода предпринимательской деятельности соответствующего вида не является основанием для освобождения плательщика ЕНВД от обязанностей представлять налоговую декларацию и уплачивать этот налог.

Общая норма содержится в п. 2 ст. 80 НК РФ: не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации (расчеты) по тем налогам, по которым налогоплательщики освобождены от

обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых режимов, в части деятельности, осуществление которой влечет применение специальных налоговых режимов, либо имущества, используемого для осуществления такой деятельности.

При расчете штрафа по п. 1 ст. 119 НК РФ следует учесть разъяснения, содержащиеся в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 мая 2007 г. N 543/07: данные, приведенные налогоплательщиком в налоговых декларациях, должны быть достоверными, а штраф, определенный ст. 119 НК РФ, необходимо исчислять исходя из надлежащей, то есть в действительности подлежащей уплате в бюджет суммы налога, а не из указанной налогоплательщиком ошибочно. Таким образом, если налогоплательщик, например, представил налоговую декларацию несвоевременно и ошибочно продекларировал 100 руб. налога к уплате, а при проверке налоговым органом установлен подлежащий декларированию (уплате) налог в сумме 5000 руб., то штраф по п. 1 ст. 119 НК РФ будет исчисляться от реальной суммы налога - 5000 руб. Другой пример применения такого подхода: просрочка представления может быть рассчитана налоговым органом исходя из даты представления первичной декларации, а сумма штрафа - исходя из суммы налога, продекларированной в уточненной декларации, если она не ставится под сомнение налоговым органом (Постановление Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. N 7265/11).

В некоторых случаях, в том числе если среднесписочная численность работников налогоплательщика за предшествующий календарный год превышает 100 человек, либо если налогоплательщик, в соответствии со ст. 83 НК РФ, отнесен к категории крупнейших (п. 3 ст. 80 НК РФ), то налоговые декларации должны представляться в налоговый орган по установленным форматам в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. В НК РФ предусмотрена ст. 119.1 "Нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета)": нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме в случаях, предусмотренных НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 200 руб. Впрочем, из данных норм следует, что представленная не по электронной форме декларация тем не менее является декларацией и расценивается как представленная.

Сходным с п. 1 ст. 119 НК РФ образом организован п. 1.2 ст. 126 НК РФ: непредставление налоговым агентом в установленный срок расчета сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа с налогового агента в размере 1000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления. В соответствии с п. 1 ст. 126.1 НК РФ представление налоговым агентом налоговому органу документов, предусмотренных НК РФ, содержащих недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 500 рублей за каждый представленный документ, содержащий недостоверные сведения.

Ответственность за нарушение правил представления управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, предусмотрена в п. 2 ст. 119 и в ст. 119.2 НК РФ.

Примечательно то, что ранее (до 15 августа 1999 г.) непродолжительное время действовала ст. 121 НК РФ "Нарушение правил составления налоговой декларации". Поскольку в настоящее время данная статья утратила силу, сами по себе ошибки в налоговой декларации ненаказуемы.

Как уже отмечалось, в п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 при применении ответственности по ст. 122 НК РФ предписано учитывать наличие переплат. Определенную проблему составляет то, что ст. 119 НК РФ предполагает расчет штрафа от неуплаченной в установленный срок суммы налога, но никаких разъяснений относительно учета переплат при исчислении данного штрафа на уровне высших судебных органов не имеется. Представляется, что в отсутствие таких разъяснений переплаты при расчете штрафа по ст. 119 НК РФ не учитываются.

Следует отметить еще одну норму - **ст. 123 НК РФ** "Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов", достаточно часто применяемую на практике налоговыми органами. В силу указанной нормы неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

Как следует из п. 21 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, в силу ст. 123 НК РФ с налогового агента взыскивается штраф за неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию с налогоплательщика. При рассмотрении споров судам необходимо учитывать, что такое правонарушение может быть вменено налоговому агенту только в том случае, когда он имел возможность удержать и перечислить соответствующую сумму, имея в виду, что удержание осуществляется из выплачиваемых налогоплательщику денежных средств.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 г. N 15638/12 отмечается, что положения

ст. 123 НК РФ предусматривают применение мер налоговой ответственности в виде взыскания штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению, за невыполнение налоговым агентом обязанности как по удержанию, так и (или) перечислению налогов. Состав такого правонарушения характеризуется неправомерным виновным бездействием лица, на которое НК РФ возложены обязанности по своевременному исчислению, удержанию у налогоплательщика и (или) перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

В значительном числе случаев санкции по ст. 123 НК РФ применяются налоговыми органами по отношению к работодателям, выплатившим работникам заработную плату, но не удержавшим (удержавшим, но не перечислившим в бюджет) НДФЛ. Кроме того, данная санкция может быть применена, например, к арендаторам публичного имущества, обязанным в силу п. 3 ст. 161 НК РФ удерживать из сумм арендной платы НДС и перечислять его в бюджет, но не исполняющим данную обязанность.

С учетом того, что урегулированную в НК РФ обязанность налогового агента по перечислению в бюджет налога, удержанного из выплат налогоплательщику, вполне корректно рассмотреть как действительную обязанность налогового агента уплачивать налог за налогоплательщика, ст. 123 НК РФ регулирует именно санкцию за неуплату налога. Любая (формально - виновная) просрочка в уплате, независимо от ее причин (не удержал; удержал, но не перечислил; а иначе - просто не уплатил в срок) наказуема штрафом. Причем, в данном случае, по существу, мы имеем дело именно со штрафом за неуплату налога, а не за его недекларирование (неверное декларирование) по ст. 122 НК РФ.

Представляет интерес то, что исходя из Постановлений Президиума ВАС РФ от 23 августа 2005 г. N 645/05, от 24 марта 2009 г. N 14519/08 и от 23 июля 2013 г. N 784/13. В рассмотренных Судом ситуациях налоговый агент в нарушение норм налогового законодательства перечислил удержанный с работников подоходный налог (НДФЛ) в ненадлежащий местный бюджет (то есть фактически не тому публично-правовому образованию, которое имело на него право, а другому). По мнению высшего судебного органа, учитывая, что в платежных документах счет Федерального казначейства указан правильно и сумма налога, удержанная предприятием с доходов, выплаченных сотрудникам обособленных подразделений, находящихся на территории поименованных муниципальных образований, поступила в бюджетную систему Российской Федерации, исходя из смысла ст. 45 НК РФ налог считается уплаченным, то есть у предприятия отсутствует задолженность по НДФЛ.

Для налоговых агентов предусмотрен своеобразный "аналог" подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ, позволяющий им освободиться от ответственности по ст. 123 НК РФ. В силу п. 6 ст. 81 НК РФ положения, предусмотренные п. п. 3 и 4 ст. 81 НК РФ, касающиеся освобождения от ответственности, применяются также в отношении налоговых агентов при представлении ими уточненных расчетов.

Однако практика применения п. 6 ст. 81 НК РФ в части освобождения агентов от ответственности до последнего времени была незначительной. Проблема состоит в том, что налоговый агент далеко не всегда может, выражаясь формулировками подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ, "до представления уточненной налоговой декларации уплатить недостающую сумму налога и соответствующие ей пени" - это возможно только тогда, когда налоговый агент удержал сумму налога полностью, но по каким-либо причинам не полностью ее перечислил и позднее перечисляет остаток. Если же налог вообще не удерживался (удерживался не полностью), то, поскольку налоговый агент по общему правилу вообще не может уплачивать налог за счет собственных средств, он в состоянии только удержать ранее не удержанные суммы налога из последующих выплат налогоплательщикам, но, очевидно, только при условии что они продолжают производиться. Также следует отметить, что не во всех случаях налоговые агенты обязаны представлять расчеты, соответствующие определению, данному в п. 1 ст. 80 НК РФ.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 марта 2014 г. N 18290/13 разъяснено, что толкование действующего налогового законодательства, в соответствии с которым п. 4 ст. 81 НК РФ не подлежит применению для освобождения от ответственности налогового агента, не отвечает принципу справедливости, поскольку приводит к тому, что налоговые агенты, допустившие искажение сведений, повлекшее неполную уплату налога в бюджет, ставят себя в более выгодное положение по сравнению с налоговыми агентами, представившими достоверную информацию об удержанных и перечисленных суммах налога, однако нарушившими срок перечисления этих сумм в бюджет. На недопустимость подобного толкования неоднократно указывал КС РФ, отмечая, что конституционному принципу равенства противоречит любая дискриминация, то есть такие различия в правах и свободах, которые в сходных обстоятельствах ставят одну категорию лиц в менее благоприятные (или, наоборот, более благоприятные) условия по сравнению с другими категориями. Изменяя диспозицию ст. 123 НК РФ и вводя, по существу, ответственность налоговых агентов за нарушение сроков перечисления удержанного налога в бюджет, законодатель тем не менее не исключил возможность для налоговых агентов наряду с налогоплательщиками и плательщиками сборов, основываясь на положениях ст. 81 НК РФ, корректировать налоговую базу и устранять допущенное нарушение без финансовых последствий со стороны налоговых органов. То обстоятельство, что общество не искажило налоговую отчетность и до

представления первичного расчета уплатило налог в полном размере, свидетельствует о добросовестном поведении участника налоговых правоотношений, что, по мнению Президиума, должно влечь освобождение его от налоговой ответственности по ст. 123 НК РФ.

Кроме того, налоговыми органами периодически применяется **п. 1 ст. 126 НК РФ** "Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля". В современном варианте он сформулирован следующим образом: непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных ст. ст. 119, 129.4 и 129.6 НК РФ, а также пунктами 1.1 и 1.2 ст. 126 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ.

Таким образом, п. 1 ст. 126 НК РФ является общим положением для налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), предусматривающим наказание за непредставление документов налоговому органу. Санкции за особые виды документов, подлежащие представлению указанными лицами, предусмотрены в ст. 119 НК РФ "Непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества)", в ст. 129.4 НК РФ "Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых сделках", в ст. 129.6 НК РФ "Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых иностранных компаниях, уведомления об участии в иностранных организациях, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых иностранных компаниях, уведомлении об участии в иностранных организациях", а также в п. 1.1 ст. 126 НК РФ за непредставление налоговой декларации по налогу на прибыль, при определении налоговой базы по которому учитывается прибыль контролируемой этим лицом иностранной компании и в п. 1.2 ст. 126 НК РФ за непредставление налоговым агентом в установленный срок расчета сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом.

Данная норма п. 1 ст. 126 НК РФ может быть применена:

1) если налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) не представил по требованию налогового органа при проверке документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов (подп. 6 п. 1 ст. 23, ст. 93 НК РФ).

Непосредственно в п. 4 ст. 93 НК РФ предусмотрено, что отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

Применяя санкции, налоговый орган должен четко представлять, какие именно документы и в каком количестве есть у налогоплательщика, но не представлены им по требованию. Проблема состоит в том, что налоговое законодательство не обязывает налогоплательщика информировать налоговые органы о том, какие именно документы, значимые для налогообложения (договоры, накладные, счета, платежные поручения, акты взаимозачетов и т.д.), имеются у налогоплательщика в наличии. Соответственно, зачастую не имея информации о конкретных реквизитах и содержании документов, налоговые органы запрашивают их общими фразами (например - накладные на получение товаров, акты выполнения работ (оказания услуг), платежные поручения и т.д.).

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2008 г. N 15333/07 разъяснено, что в силу п. 1 ст. 126 НК РФ ответственность подлежит применению за непредставление каждого истребуемого документа. Следовательно, налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности, если число не представленных им документов с достоверностью не определено налоговым органом. Установление размера штрафа исходя из предположительного наличия у налогоплательщика хотя бы одного из числа запрошенных видов документов недопустимо.

Но иногда вывод о наличии у налогоплательщика истребуемых документов может быть сделан налоговым органом по результатам анализа других документов, уже представленных самим налогоплательщиком или иными лицами.

Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 мая 2006 г. N 14766/05 была рассмотрена ситуация, в которой налоговым органом были затребованы, а налогоплательщиком - не представлены счета-фактуры по НДС. При этом в декларации налогоплательщик отразил вычет по данному налогу. В соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ налоговые вычеты по НДС производятся на основании счетов-фактур. Соответственно, суд пришел к выводу, что налогоплательщиком не были представлены инспекции документы, предусмотренные ст. 172 НК РФ, вследствие чего инспекция обоснованно привлекла общество к ответственности, установленной п. 1 ст. 126 НК РФ.

Законодательством предусмотрены различные формы представления документов. В силу п. 2 ст. 93 НК РФ истребуемые документы могут быть представлены в налоговый орган лично или через

представителя, направлены по почте заказным письмом или переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика. Представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных проверяемым лицом копий.

Высказывается мнение, что если налогоплательщик представил налоговому органу документы на проверку не в виде заверенных копий, а в виде подлинников, то такое нарушение порядка (формы) представления документов на проверку не образует состав правонарушения по п. 1 ст. 126 НК РФ <976>;

<976> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "Вопросы применения налогового законодательства" (по итогам заседания 30 мая 2013 г.) // СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс"; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

2) если налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) обязан составлять и представлять документы в налоговый орган в сроки, прямо установленные в законодательстве о налогах, но не выполняет данную обязанность (за исключением ситуации, в которой за непредставление некоторого документа применяется специализированный штраф).

Например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 ноября 2008 г. N 8200/08 признано обоснованным применение п. 1 ст. 126 НК РФ за непредставление налогоплательщиком в установленный в законодательстве о налогах срок расчета авансового платежа по налогу.

Кроме того, в соответствии с п. 3 ст. 80 НК РФ сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год представляются организацией (индивидуальным предпринимателем, привлекавшим в указанный период наемных работников) в налоговый орган не позднее 20 января текущего года, а в случае создания (реорганизации) организации - не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором организация была создана (реорганизована). Указанные сведения представляются по форме, утвержденной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, в налоговый орган по месту нахождения организации (по месту жительства индивидуального предпринимателя). За непредставление указанных сведений (в виде документа, форма которого утверждена Приказом ФНС России от 29 марта 2007 г. N ММ-3-25/174@), возможно применение штрафа по п. 1 ст. 126 НК РФ.

Что касается п. 2 ст. 126 НК РФ, то в соответствии с данным положением непредставление в установленный срок налоговому органу сведений о налогоплательщике, отказ лица представить имеющиеся у него документы, предусмотренные НК РФ, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушений законодательства о налогах и сборах, предусмотренных ст. ст. 126.1 и 135.1 НК РФ, влечет взыскание штрафа с организации или индивидуального предпринимателя в размере десяти тысяч рублей, с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, - в размере одной тысячи рублей.

Соответствующие специальные нормы, предусматривающие ответственность за непредставление сведений налоговому органу, содержатся в ст. 126.1 "Представление налоговым агентом налоговому органу документов, содержащих недостоверные сведения" и в ст. 135.1 НК РФ "Непредставление банком справок (выписок) по операциям и счетам (счету инвестиционного товарищества) в налоговый орган".

В п. 6 ст. 93.1 НК РФ установлено, что отказ лица от представления истребуемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ. Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) истребуемой информации признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 129.1 НК РФ.

Соответственно, для разграничения п. 2 ст. 126 и ст. 129.1 НК РФ необходимо проанализировать ст. 129.1 НК РФ "Неправомерное несообщение сведений налоговому органу", в соответствии с п. п. 1, 2 которой неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб. Те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года, влекут взыскание штрафа в размере 20000 руб.

Таким образом, ст. ст. 126 и 129.1 НК РФ можно разграничить следующим образом. Пункт 1 ст. 126 НК РФ применяется при непредставлении документов (сведений) самим налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом), в частности, при истребовании у него документов в рамках налоговой проверки по ст. 93 НК РФ. Пункт 2 ст. 126 НК РФ применим для случаев непредставления налоговому органу документов (сведений) о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте). Статья 129.1 НК РФ может быть применена в прочих случаях непредставления документов (сведений).

В п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено, что при рассмотрении

дел, связанных с оспариванием банками действий налоговых органов по истребованию документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика, судам необходимо учитывать, что возложение НК РФ на банки специальных обязанностей в связи с их особым статусом в системе безналичных расчетов не освобождает названные организации от выполнения иных обязанностей, которые предусмотрены НК РФ для всех организаций, в том числе обязанностей, вытекающих из положений ст. 93.1 НК РФ.

Определенный интерес представляет и **ст. 116 НК РФ** "Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе". В силу п. п. 1, 2 указанной статьи нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 10000 руб.; ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40000 руб.

Общая обязанность по инициативной постановке на учет предусмотрена в части первой НК РФ в т.ч. для организаций, создающих обособленные подразделения, за исключением филиала, представительства (подп. 3, 3.1 п. 2 ст. 23, п. 4 ст. 83 НК РФ). Во второй части НК РФ подобные обязанности и соответствующие сроки предусмотрены, например, для организаций и индивидуальных предпринимателей, изъявивших желание перейти на уплату ЕНВД (п. 3 ст. 346.28 НК РФ). Кроме того, постановка на учет предусмотрена для налогоплательщиков, уплачивающих НДС (ст. 335 НК РФ), при выполнении соглашений о разделе продукции (п. 1 ст. 346.41 НК РФ), при применении патентной системы налогообложения (п. 1 ст. 346.46 НК РФ), при осуществлении игорного бизнеса (п. 2 ст. 366 НК РФ), для плательщиков торгового сбора (п. 1 ст. 416 НК РФ).

Применительно к последнему случаю (к торговому сбору) следует учитывать, что здесь в принципе применим только п. 2 ст. 116 НК РФ, т.к. п. 1 указанной статьи относится только к налогоплательщикам, а торговый сбор законодатель не позиционирует как налог. Кроме того, непосредственно в п. 2 ст. 416 НК РФ предусмотрено, что осуществление вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, без направления указанного уведомления приравнивается к ведению деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе (т.е. по п. 2 ст. 116 НК РФ).

Для оценки правомерности применения штрафа по п. 2 ст. 116 НК РФ следует иметь в виду правовую позицию, изложенную в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2013 г. N 16061/12. В данном деле Суд рассматривал ситуацию, в которой предприниматель не исполнила обязанность, установленную в ст. 6 Федерального закона от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний", а именно, заключив первый трудовой договор с работником 1 октября 2006 г. и имея обязанность по регистрации в ФСС РФ не позднее 10 октября 2006 г., зарегистрировалась лишь 30 июля 2011 г. При этом согласно абз. 4 п. 1 ст. 19 указанного Федерального закона осуществление физическим лицом, заключившим трудовой договор с работником, деятельности без регистрации в качестве страхователя у страховщика влечет взыскание штрафа в размере 10% облагаемой базы для начисления страховых взносов, определяемой за весь период осуществления деятельности без указанной регистрации у страховщика, но не менее 20000 руб. По мнению Суда, трехлетний срок давности, установленный в п. 1 ст. 113 НК РФ, не истек на момент привлечения предпринимателя к ответственности, а именно на 12 января 2012 г. Суд учел, что предприниматель осуществляла деятельность и разъяснил, что названное правонарушение характеризуется длительностью противоправного поведения, которое продолжается в течение всего периода времени с начала его совершения и до прекращения, и связано с тем, что физическое лицо не просто длительное время не исполняет возложенную на него обязанность по регистрации у страховщика, а осуществляет в этот период деятельность с использованием наемного труда работников. Таким образом, с учетом положений п. 1 ст. 113 НК РФ предпринимателя следовало привлечь к ответственности за осуществление деятельности без регистрации в качестве страхователя не более чем за трехлетний период, исчисляемый до даты вынесения фондом решения о привлечении к ответственности. Решение фондом принято 12 января 2012 г., в связи с чем при привлечении к ответственности размер штрафа должен определяться исходя из облагаемой базы для начисления страховых взносов, рассчитываемой за период с 12 января 2009 г. по 30 июля 2011 г. (дату регистрации в фонде).

Таким образом, вполне корректно поставить вопрос о квалификации правонарушения, наказуемого по п. 2 ст. 116 НК РФ, как длящегося (с точки зрения общих подходов к юридической ответственности).

В плане общих вопросов налоговой ответственности не следует полагать, что система норм гл. 16, 18 НК РФ предусматривает штрафы за любые нарушения налогового законодательства. Иногда законодатель сознательно не рассматривает определенные нарушения, как правонарушения (в т.ч. неуплата продекларированного налога не наказуема по ст. 122 НК РФ, в принципе не предусмотрены

санкции за неисполнение требования об уплате налога (ст. ст. 69, 70 НК РФ)).

В ряде случаев, скорее, следует говорить о пробелах в законодательстве. Так, в силу п. 3 ст. 168 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг). Однако за неисполнение поставщиком (подрядчиком, исполнителем) данной обязанности санкций в НК РФ не предусмотрено. По всей видимости, государство, никак не страдающее от неисполнения данной обязанности во взаимоотношениях между частными субъектами, не считает необходимым и устанавливать санкции за ее неисполнение. Другой пример - в соответствии с п. 7 ст. 346.26 НК РФ учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению ЕНВД, осуществляется налогоплательщиками в общеустановленном порядке. Иными словами, налогоплательщик, применяющий ЕНВД (например - осуществляющий розничную торговлю через магазин) обязан вести учет хозяйственных операций в общеустановленном порядке, несмотря на то что размер налога, подлежащего уплате, не зависит от того, какие именно операции он осуществляет и какой реальный доход извлекает. При этом определить, какая именно санкция по НК РФ может быть применена к такому налогоплательщику, если он не будет вести учет хозяйственных операций в общеустановленном порядке (в т.ч. не будет хранить накладные, счета, иные первичные документы), затруднительно.

В КоАП РФ включена гл. 15 "Административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, страхования, рынка ценных бумаг". Ответственность за правонарушения в сфере налогообложения предусмотрена ст. ст. 15.3 - 15.9, 15.11 КоАП РФ. Основное отличие норм НК РФ и КоАП РФ, устанавливающих ответственность за правонарушения в сфере налогообложения, заключается в том, что в КоАП РФ указаны особые субъекты ответственности - должностные лица организаций (примечание к ст. 15.3), которые по НК РФ к ответственности не привлекаются. Тем не менее некоторые составы правонарушений по НК РФ и КоАП РФ имеют определенное сходство. Так, ответственность за непредставление налоговой декларации предусматривается в п. 1 ст. 119 НК РФ (для налогоплательщика) и в ст. 15.5 КоАП РФ (для должностных лиц организаций). Интересно то, что штраф по п. 1 ст. 119 НК РФ зависит от суммы подлежащего декларированию налога и от периода просрочки представления декларации, а наказание по ст. 15.5 КоАП РФ установлено либо как предупреждение, либо как штраф на должностных лиц в размере от 300 до 500 руб., то есть не зависит от подобных параметров. При этом прямой "аналог" п. п. 1, 3 ст. 122 НК РФ в КоАП РФ вообще не предусмотрен, хотя в ст. 16.22 КоАП РФ установлена ответственность за нарушение сроков уплаты таможенных платежей для граждан, должностных лиц и юридических лиц.

Следует упомянуть и то, что кроме установленной в законодательстве субсидиарной уплаты налогов руководителем должника, не исполнившим обязанность по подаче заявления должника о банкротстве в арбитражный суд (Обзор судебной практики ВС РФ за четвертый квартал 2013 года, утв. Президиумом ВС РФ 4 июня 2014 г.), в КоАП РФ предусмотрена санкция в ч. 5 ст. 14.13 за неисполнение руководителем юридического лица или индивидуальным предпринимателем обязанности по подаче заявления о признании соответственно юридического лица или индивидуального предпринимателя банкротом в арбитражный суд в случаях, предусмотренных законодательством о несостоятельности (банкротстве). В Определении ВС РФ от 16 декабря 2013 г. N 32-АД13-14 рассматривался вопрос применения данной санкции к директору организации в связи с неподачей им такого заявления по причине неуплаты организацией налогов.

Пленум ВС РФ в Постановлении от 24 октября 2006 г. N 18 "О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях" разъяснил (п. 23), что административная ответственность в области налогов и сборов предусмотрена ст. ст. 15.3 - 15.9, 15.11 КоАП РФ. Субъектами данных правонарушений являются должностные лица организаций и граждане. В соответствии с примечанием к ст. 15.3 КоАП РФ индивидуальные предприниматели не могут быть привлечены к установленной названными выше нормами административной ответственности как должностные лица. Это правило относится и к случаям, когда индивидуальный предприниматель, не заключая трудовых договоров для исполнения обязанностей руководителя, главного бухгалтера и иных должностных лиц, сам осуществляет права и обязанности названных должностных лиц.

В пункте 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 27 января 2003 г. N 2 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях" Суд уточнил, что поскольку в силу гл. 15, 16 и 18 НК РФ в соответствующих случаях субъектами ответственности являются сами организации, а не их должностные лица, привлечение последних к административной ответственности не исключает привлечения организаций к ответственности, установленной НК РФ.

Вообще говоря, возможности налогового органа не ограничиваются только ст. ст. 15.3 - 15.9, 15.11

КоАП РФ. Например, как следует из ч. 1 ст. 19.4 КоАП РФ, неповиновение законному распоряжению или требованию должностного лица органа, осуществляющего государственный надзор (контроль), муниципальный контроль, - влечет предупреждение или наложение административного штрафа на граждан в размере от пятисот до одной тысячи рублей; на должностных лиц - от двух тысяч до четырех тысяч рублей. В Определении КС РФ от 20 ноября 2014 г. N 2630-О рассматривалась ситуация, в рамках которой директор общества с ограниченной ответственностью, вызванная в налоговый орган письменным уведомлением и не явившаяся по вызову, постановлением мирового судьи, оставленным без изменения постановлениями судов вышестоящих инстанций, была привлечена к административной ответственности за неповиновение законному требованию должностного лица налогового органа и ей был назначен административный штраф в размере 2000 рублей. КС РФ, не усмотрев неконституционности данного положения, отметил, что в НК РФ предусмотрено право налоговых органов 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 (подп. 4 п. 1 ст. 31), а также обязанность налогоплательщиков не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей (подп. 7 п. 1 ст. 23).

Представляет интерес позиция, изложенная в п. 16.2 Постановления Пленума ВАС РФ от 2 июня 2004 г. N 10 и демонстрирующая определенную взаимосвязь между налоговой и административной ответственностью: в силу ч. 3 ст. 2.1 КоАП РФ назначение административного наказания юридическому лицу не освобождает от административной ответственности за данное правонарушение виновное физическое лицо, равно как и привлечение к административной или уголовной ответственности физического лица не освобождает от административной ответственности за данное правонарушение юридическое лицо. В случае если до рассмотрения арбитражным судом дела о привлечении к административной ответственности юридического лица (а равно дела об оспаривании решения административного органа о привлечении к административной ответственности юридического лица) судом общей юрисдикции рассмотрено дело о привлечении к административной или уголовной ответственности за данное нарушение физического лица (а равно дело об оспаривании решения административного органа о привлечении к административной ответственности физического лица), квалификация, данная судом общей юрисдикции совершенному деянию, с учетом ст. 69 АПК РФ не является обязательной для арбитражного суда. При этом оценка, данная судом общей юрисдикции, обстоятельствам, которые установлены в рассмотренном им деле, принимается во внимание арбитражным судом.

Кроме того, в плане взыскания судебных расходов небезынтересно Постановление Президиума ВАС РФ от 23 июля 2013 г. N 1522/13: решениями суда общей юрисдикции постановления административного органа о привлечении директора общества к административной ответственности признаны незаконными и отменены. Директор общества, в пользу которого состоялись решения суда, с заявлением в суд общей юрисдикции о взыскании судебных расходов не обращался. Исходя из условий соглашения с оказавшим юридическую помощь представителем, общество, оплатив услуги и реализовав свое право на взыскание судебных расходов (в виде убытков), обратилось в арбитражный суд с иском об их возмещении. При названных обстоятельствах, с точки зрения Суда, требование общества удовлетворено правомерно. Таким образом, в подобных ситуациях ВАС РФ не исключает оплаты юридических услуг, оказанных директору, за счет самой организации, а также возможности последующего возмещения организацией затрат.

Исходя из анализа норм НК РФ, за определенное правонарушение физическое лицо может быть привлечено либо к налоговой, либо к уголовной ответственности. Так, в силу п. 15.1 ст. 101 НК РФ в случае, если действие (бездействие) налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) - физического лица, послужившее основанием для привлечения его к ответственности за совершение налогового правонарушения, стало основанием для вынесения обвинительного приговора в отношении данного физического лица, налоговый орган отменяет вынесенное решение в части привлечения налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) - физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения. В Определении КС РФ от 22 января 2014 г. N 9-О разъяснено, что по смыслу взаимосвязанных положений НК РФ привлечение физического лица к ответственности за налоговое правонарушение возможно только в том случае, если совершенное им деяние не содержит признаков преступления, т.е. исключается привлечение физического лица к ответственности дважды за одно и то же правонарушение.

Следует отметить, что в п. 15.1 ст. 101 НК РФ фактически воспроизведена правовая позиция, ранее изложенная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 декабря 2008 г. N 8551/08: поскольку приговором районного суда предприниматель привлечена к уголовной ответственности, инспекция была не вправе предпринимать действия по взысканию штрафов, начисленных за совершение налогового

правонарушения. Приблизительно тот же подход изложен и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2009 г. N 9664/09: поскольку на момент рассмотрения дела в суде кассационной инстанции предприниматель привлечен к уголовной ответственности приговором суда общей юрисдикции в виде штрафа, у суда не было оснований для отказа в признании недействительным решения инспекции о привлечении предпринимателя к налоговой ответственности.

К нормам, устанавливающим ответственность за преступления в сфере налогообложения, в той или иной степени можно отнести статьи 170, 171.1, 183, 194, 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ. В Постановлении Пленума ВС РФ от 28 декабря 2006 г. N 64 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления" прямо указано, что судам в качестве норм, устанавливающих ответственность за налоговые преступления, следует применять ст. ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ. При этом в п. 3 ст. 32 НК РФ в качестве налоговых преступлений также косвенно упомянуты ст. ст. 198 - 199.2 УК РФ. Интересно то, что действующая редакция УК РФ пока не предусматривает ответственности за неуплату страховых взносов в ГВБФ (в т.ч. урегулированных Федеральным законом от 4 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах...", и, по сути, представляющих собой налоги, не указанные в НК РФ).

Поскольку незаконное возмещение косвенных налогов, в т.ч. НДС, из бюджета (точнее - хищение денежных средств из бюджета под видом возмещения НДС) не является неуплатой налога, подобные деяния могут быть квалифицированы по ст. 159 "Мошенничество", ст. 174.1 "Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных лицом в результате совершения им преступления" УК РФ (Кассационные определения ВС РФ от 14 апреля 2011 г. N 5-О11-58, от 5 октября 2011 г. N 52-О11-11, от 6 декабря 2011 г. N 9-О11-59сп и др.). Кроме того, если данные суммы были фактически получены из бюджета, они могут быть взысканы с нарушителя на основании ст. ст. 1064, 1080 ГК РФ в т.ч. в порядке гражданского иска в уголовном процессе (Определение КС РФ от 22 апреля 2014 г. N 767-О).

В настоящее время имеет место определенная несогласованность уголовного и налогового законодательства. В частности, максимальное наказание в виде лишения свободы по ч. 2 ст. 199 УК РФ - шесть лет. Такое преступление в соответствии с ч. 4 ст. 15 УК РФ относится к тяжким преступлениям. Как следует из ч. 1 ст. 78 УК РФ, срок давности по тяжким преступлениям - десять лет. При этом, в силу подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ, налогоплательщики обязаны в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов, если иное не предусмотрено НК РФ. Максимальная "глубина" выездной налоговой проверки также установлена как четыре года (п. 4 ст. 89 НК РФ, Постановления Президиума ВАС РФ от 29 июня 2004 г. N 2046/04, от 11 октября 2005 г. N 5308/05). Соответственно, некоторое лицо формально может быть привлечено к уголовной ответственности по ч. 2 ст. 199 УК РФ за неуплату налогов, допущенную соответствующей организацией пять и более лет назад, но данная организация уже имеет полное право не хранить (уничтожить) большинство документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, и, соответственно, не представлять их к проверке.

Примечательно то, что в своей жалобе в КС РФ (Определение КС РФ от 20 ноября 2014 г. N 2553-О) гражданин, осужденный за совершение особо тяжкого преступления, оспаривал конституционность ч. 1 ст. 29 "Хранение документов бухгалтерского учета" Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" и п. "г" ч. 1 ст. 78 "Освобождение от уголовной ответственности в связи с истечением сроков давности" УК РФ, которые в силу несовпадения установленных ими сроков хранения бухгалтерских документов и сроков давности привлечения к уголовной ответственности препятствуют, как утверждал заявитель, реализации его прав, гарантированных Конституцией РФ. Суд неконституционности в данном правовом регулировании не усмотрел и отметил, что нарушение своих прав заявитель связывает с тем, что вывод суда о его виновности был сделан без исследования уничтоженных в установленный срок документов бухгалтерского учета, т.е., по существу, выражает несогласие с вынесенным в отношении его приговором.

Относительно уголовной ответственности за налоговые преступления, к сожалению, приходится согласиться с позицией Ф.А. Гудкова: налогоплательщик должен понимать, что по самым разным причинам в условиях современного правоприменения грань между правомерным и неправомерным деянием (в смысле уголовно-правовой квалификации) зачастую оказывается размытой <977>. Даже В.Д. Зорькин, Председатель КС РФ, признает, что в настоящее время не существует четкого и единообразного понимания отличий законного и незаконного снижения налоговой нагрузки <978>. Однако эта проблема характерна не только для России: по сведениям, приведенным Е.А. Имыкшеновой, в Англии в борьбе с уклонением от налогообложения законные средства недостаточно эффективны. Законодатель не в состоянии сформулировать, что такое уклонение, а что - минимизация <979>.

<977> Гудков Ф.А. Вексельные схемы минимизации налогообложения. М., 2006. С. 12.

<978> Зорькин В.Д. Налоговое право и практика Конституционного Суда РФ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. С. 20.

<979> Картина месяца // Налоговед. 2013. N 3. С. 7.

Кроме того, не оспаривая того факта, что массовое уклонение от уплаты налогов может в итоге привести к крайне отрицательным последствиям для государства, нельзя не учитывать и другой аспект данной проблемы: в условиях завышенного (не соответствующего возможностям экономики) уровня налогового бремени уклонение от уплаты налогов с экономической точки зрения выступает общественным благом, спасающим экономику от полного развала. Полное законопослушание при выполнении налоговых обязательств или, во всяком случае, не использование приемов оптимизации налоговых платежей неминуемо привело бы к полному сворачиванию предпринимательской деятельности, что означало бы крах экономики <980>. Еще Лао-цзы предупреждал, что когда законы сложны и запутанны, а наказания суровы, люди становятся хитрыми и нечестными <981>.

<980> Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. СПб., 2002. С. 151.

<981> Вэнь-Цзы: Познание тайн. Дальнейшее развитие учения Лао-цзы. М., 2004. С. 94.

Надлежит учитывать, что проводимое отнесение некоторых норм КоАП РФ и УК РФ к нормам, предусматривающим юридическую ответственность за правонарушения (преступления) в сфере налогообложения, в определенной степени условно. Так, ст. 15.11 КоАП РФ устанавливает ответственность за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности. При этом вопрос об отнесении обязанности по ведению бухгалтерского учета и представлению бухгалтерской отчетности к числу обязанностей, установленных законодательством о налогах, является дискуссионным.

Кроме того, нельзя не отметить, что особенности национального права, очевидно, оказывают влияние на систему штрафных санкций (и на их восприятие в обществе как штрафных). Так, в силу ч. 1 ст. 3.2 КоАП РФ в России нет такого наказания, как принудительная ликвидация юридического лица. Но в соответствии с п. 11 ст. 7 Закона РФ "О налоговых органах Российской Федерации" налоговым органам предоставляется право предъявлять в суде и арбитражном суде иски о ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством Российской Федерации. Еще пример - в ст. 21.1 Федерального закона "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" предусмотрено исключение юридического лица, прекратившего свою деятельность, из Единого государственного реестра юридических лиц по решению регистрирующего органа. Соответственно, принудительная ликвидация (исключение из ЕГРЮЛ) юридического лица формально не установлена в России как вид наказания. При этом в ряде стран, в том числе в Бельгии и во Франции, принудительная ликвидация юридического лица является уголовным наказанием <982>.

<982> Додонов В. Ответственность юридических лиц в современном уголовном праве // Законность. 2006. N 4.

Другой пример: в ч. 3 ст. 51 Федерального закона от 26 июля 2006 г. N 135-ФЗ "О защите конкуренции" предусмотрена санкция в виде взыскания в федеральный бюджет дохода, полученного от монополистической деятельности или недобросовестной конкуренции. Конституционность данной меры подтверждена в Постановлении КС РФ от 24 июня 2009 г. N 11-П; Суд счел, что она имеет компенсаторный характер и может быть применена параллельно с мерами ответственности, носящими штрафной характер. Кроме того, в ст. 38 указанного Федерального закона урегулирована санкция в виде принудительной реорганизации юридического лица. Однако, как справедливо полагает А. Бикебаев, в обоих случаях речь фактически идет о разновидностях штрафной (административной) ответственности, которая должна быть предусмотрена в КоАП РФ, а не в отраслевом законе <983>.

<983> Бикебаев А. Асимметрии конкурентного законодательства // Конкуренция и право. 2012. N 4. С. 54, 55.

Кроме того, размер и основания применения некоторых национальных административных штрафов могут породить сомнения в их правовой природе. М. Визентин приводит позицию ЕСПЧ относительно того, что штрафы, которые якобы имеют административный характер, могут быть уголовными по своей

сути, поскольку непропорциональны и неопределенны в такой мере, что не позволяют заявителю заранее определить свои риски <984>. С этой точки зрения показательно то, что в Постановлении КС РФ от 15 июля 1999 г. N 11-П некоторые санкции, предусмотренные Законом РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (утратил силу в данной части в связи с введением НК РФ с 1 января 1999 г.) были признаны неопределенными и чрезмерно завышенными.

<984> Визентин М. ЕСПЧ о защите бизнеса в рамках налоговых дел // Налоговед. 2012. N 4. С. 67.

В.Д. Зорькин справедливо полагает, что имеет место заметное увлечение отечественного законодателя слишком высокими административными штрафами. Это приводит к тому, что административная ответственность по своей строгости приближается к уголовной, которая предполагает более высокий объем гарантий прав <985>.

<985> Зорькин В.Д. Конституция живет в законах. Резервы повышения качества российского законодательства. URL: <http://www.rg.ru/2014/12/18/zorkin.html>.

Впрочем, данное обстоятельство вполне объяснимо с экономической точки зрения. Так, А. Аузан <986> разъясняет эмпирическую формулу Г. Беккера <987> - функцию ожидаемой правонарушителем "полезности" от совершения им правонарушения. В данной формуле предполагается, что преследование противозаконной преступной деятельности представляет собой результат умножения сомножителей, где один сомножитель связан с тем, насколько тяжела санкция за какую-то преступную деятельность, а второй сомножитель связан с вероятностью того, что преступника поймут, и именно к нему будет применена такая санкция. С точки зрения власти, легче увеличить санкцию, чем увеличить вероятность захвата преступника.

<986> Аузан А. Экономический анализ права и стратегии государственного регулирования. URL: <http://polit.ru/article/2014/06/20/auzan>.

<987> Беккер Г.С. Человеческое поведение: экономический подход. М., 2003. С. 294.

В развитие данной теории можно утверждать, что для государства в определенной ситуации предпочтительнее введение новых и увеличение существующих административных штрафов, чем криминализация деяний и ужесточение уголовных наказаний. С экономической точки зрения "содержание" системы органов, привлекающих к административной ответственности, а также обеспечение прав лиц, привлекаемых к такой ответственности, "дешевле" аналогичных затрат в рамках реализации уголовной ответственности.

Глава 4. ЗАЩИТА ПРАВ ЧАСТНЫХ СУБЪЕКТОВ

4.1. Способы защиты прав.

Бремя и стандарт доказывания в налоговых спорах

В соответствии со ст. 45 Конституции РФ каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом. **Ubi jus ibi remedium** - когда закон дает право, он дает также и средство его защиты <988>. Статья 13 Конвенции о защите прав человека и основных свобод от 4 ноября 1950 г. устанавливает, что каждый, чьи права и свободы, признанные в Конвенции, нарушены, имеет право на эффективное средство правовой защиты в государственном органе, даже если это нарушение было совершено лицами, действовавшими в официальном качестве. С.В. Запольский обоснованно полагает, что любая цивилизация строится сама и строит свою правовую систему на признании и защите субъективного права, в том числе в сфере регулирования финансовых отношений <989>.

<988> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 368.

<989> Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. М., 2008. С. 97.

Однако, как справедливо отмечается в ряде актов ЕСПЧ (в т.ч. Постановлениях от 26 октября 2004 г. по делу "Пишторова против Чехии", от 6 июля 2006 г. по делу "Жигалев против Российской Федерации"), с правовой точки зрения лицо, жалующееся на нарушение его имущественного права, должно прежде всего доказать, что такое право существует.

Отечественная же правовая традиция обычно предполагает, что, когда речь идет о защите прав,

изначально имеется в виду именно обоснование наличия прав.

Нельзя не отметить справедливое мнение С.Н. Егорова о том, что люди склонны нарушать нормативные границы внешней свободы других людей и своей собственной, а каждый субъект политической власти склонен к выходу за границы внешней свободы, установленной для него законом <990>. Применительно к налоговым правоотношениям Ф.А. Гудков обоснованно заключил, что любую неточность, двусмысленность, некорректность правовых норм ФНС России будет пытаться интерпретировать в свою пользу. Но такое же право есть и у налогоплательщика <991>. Иными словами, большинство субъектов права (как публичных, так и частных), вступая в правоотношения с другими субъектами, стремится максимизировать объем своих прав и минимизировать объем своих обязанностей.

<990> Егоров С.Н. Аксиоматические основы теории права. СПб., 2001. С. 67, 140.

<991> Гудков Ф.А. Вексельные схемы минимизации налогообложения. М., 2006. С. 4, 5.

При этом в силу п. 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов). Но налогоплательщикам не следует рассматривать данную норму как универсальное средство противодействия налоговым органам. Вопрос о том, имеют ли место и устранимы ли сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах, налогоплательщиками и налоговыми органами может решаться с разным результатом. Итоговое решение конкретной проблемы останется за судом.

Право налогоплательщика не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам, предусмотрено в подп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ. Обычно данное нормативное положение расценивается как право налогоплательщика на самозащиту <992>. Следует подчеркнуть, что указанная норма подвергается определенной критике. Так, В.И. Слома обоснованно полагает, что трудно представить механизм реализации данной нормы вне судебного рассмотрения вопроса о соответствии (несоответствии) актов налоговых органов НК РФ или иным федеральным законам <993>. В силу опровержимой презумпции законности действий (актов) налоговых органов до их признания незаконными по установленной процедуре они будут считаться законными, соответствующими требованиям налоговых органов должны исполняться. Законодательство не устанавливает каких-либо правовых последствий, если налогоплательщик всего лишь сочтет действия (акты) налоговых органов незаконными.

<992> Крохина Ю.А. Налоговое право: Учебник. М., 2009. С. 342.

<993> Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая: Постатейный комментарий / Под ред. В.И. Слома. М., 1998. С. 50.

Теоретически можно предположить, что в определенной ситуации невыполнение налогоплательщиком некоторого требования налогового органа (с сообщением данному органу обоснования, по какой именно причине не исполняется требование) может убедить налоговый орган в незаконности требования и предостеречь от применения к налогоплательщику правовых последствий неисполнения. Однако в данном примере нет исключительно пассивной самозащиты, и на практике такая ситуация маловероятна. Смысл нормативного положения подп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ, как представляется, заключен только в том, что налогоплательщик не может нести отрицательных последствий неисполнения им ненормативного акта налогового органа (требований должностных лиц), если впоследствии в надлежащем порядке будет установлена незаконность данного ненормативного акта (требований). **Jus non habende, tute non paretur** - тому, кто не имеет права, можно не повиноваться с безопасностью <994>.

<994> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 225.

Из числа правовых способов наиболее эффективным в большинстве случаев является инициативный способ защиты прав и свобод путем обращений заинтересованных лиц к органам власти. В соответствии с ч. 1 ст. 45 Конституции РФ государственная защита прав и свобод человека и гражданина в Российской Федерации гарантируется. В ст. 33 Конституции РФ установлено, что граждане Российской Федерации имеют право обращаться лично, а также направлять индивидуальные и коллективные обращения в государственные органы и органы местного самоуправления. Как справедливо полагает Д.Н. Бахрах, обращения граждан к органам власти - главное средство реализации защиты прав <995>.

<995> Бахрах Д.Н. Административное право России. М., 2000. С. 140.

Право налогоплательщика на пассивную самозащиту может дать эффект в сочетании с активными способами защиты прав. Так, если налоговый орган будет истребовать (ст. 93 НК РФ) документы при проведении налоговой проверки незаконно, в т.ч. если документы не относятся к проверяемому периоду или налогам, то налогоплательщик, не представляющий документы, тем самым не "вооружает" против себя налоговый орган. Однако непредставление документов само по себе является наказуемым деянием (п. 1 ст. 126 НК РФ) и может повлечь применение налоговым органом, например, условных методов расчета налога (подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ). Соответственно, для налогоплательщика, не представившего документы на проверку, имеет смысл и активно защищать свои права через обращение к уполномоченному органу власти: например, требовать признания незаконным требования о представлении документов и (или) решения по результатам проверки.

Пример эффективной защиты прав при сочетании активного и пассивного способов - Постановление Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2009 г. N 10349/09. Суд согласился с доводами налогоплательщика о незаконности требования о представлении документов и на этом основании признал недействительными решения по результатам проверки, в том числе и в части применения штрафов за непредставление документов. Другой пример - Постановление Президиума ВАС РФ от 18 октября 2011 г. N 5355/11. В данном судебном акте выражена правовая позиция о том, что отказ банка от представления документов, истребованных по ст. 93.1 НК РФ, является законным в силу подп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ, поскольку затребованные налоговым органом документы о налогоплательщике не соответствовали нормам ст. 93.1 НК РФ. Соответственно, такой отказ не наказуем по НК РФ.

Современное правовое регулирование предполагает, что в ряде случаев частный субъект может активно защищать свои права, влияя на процесс принятия ненормативного акта налоговым органом (то есть еще до его появления). Например, лицо, в отношении которого проводилась проверка, вправе представлять возражения и участвовать в процессе рассмотрения материалов проверки и тем самым влиять на возможный результат - решение по результатам проверки (подп. 15 п. 1 ст. 21, п. 6 ст. 100, п. 2 ст. 101, п. 7 ст. 101.4 НК РФ).

В этой связи следует отметить, что осуществление защиты прав путем обращений заинтересованных лиц к органу власти одновременно означает, что могут быть использованы не все способы защиты, не запрещенные законом, а только те, которые прямо следуют из закона и соответствуют компетенции данного органа власти. Публичные органы не могут совершать какие-либо действия (в том числе и в сфере защиты прав заинтересованных лиц), которые не входят в объем их полномочий, установленный нормативными правовыми актами. В Постановлении КС РФ от 14 января 1992 г. N 1-П-У разъяснено, что один из основополагающих принципов конституционного строя заключается в том, что любой государственный орган может принимать только такие решения и осуществлять такие действия, которые входят в его компетенцию, установленную в соответствии с Конституцией РФ. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 14 декабря 2010 г. N 3809/07 отмечается, что лицо, чьи права нарушены, вправе требовать их защиты любыми способами, установленными законом. Кроме того, следует учесть, что в силу п. 2 ст. 11 ГК РФ защита гражданских прав в административном порядке осуществляется лишь в случаях, предусмотренных законом. Изложенное, в частности, означает, что для налогоплательщика не будет иметь перспектив попытка защитить свои права путем обращения к органу власти, не имеющему соответствующей компетенции. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 г. N 16929/12 разъяснено, что по смыслу гл. 24 АПК РФ к бездействию относится неисполнение органом, осуществляющим публичные полномочия, обязанности, возложенной на него нормативными правовыми и иными актами, определяющими полномочия этих лиц; отсутствие прямо определенной в нормативных правовых актах обязанности у публичного органа означает, что нет и основания для признания бездействия незаконным.

Также следует отметить, что довод о том, что все способы защиты прав, сводящиеся к обращению в органы власти, прямо следуют из закона и соответствующей компетенции органов власти, означает, что все без исключения такие способы защиты прав **могут быть описаны и классифицированы**.

Однако при этом не следует исходить из того, что реальное значение в настоящее время имеют исключительно следующие из закона (правовые) способы защиты прав. Вполне возможны ситуации, в которых никак не урегулированные законом действия заинтересованных лиц по защите прав (или по имитации, соответственно, их наличия, нарушения и необходимости защиты) будут значительно более эффективны, чем правовые способы защиты. Например, следует признать, что в условиях современной российской (да и не только российской) действительности через публичные скандалы, придание проблеме резонансности, привлечение СМИ (зачастую возмездное) не исключено разрешение "нужного" вопроса.

Не следует также полагать, что наличие у некоторого органа публичной власти определенной компетенции по защите прав частных субъектов безусловно означает и эффективность соответствующего способа защиты прав. Так, в п. п. 60, 61 Постановления ЕСПЧ от 4 июля 2013 г. по делу "Анчугов и Гладков (Anchugov and Gladkov) против Российской Федерации" отмечается, что в настоящем деле власти

Российской Федерации утверждали, что для соблюдения требования об исчерпании в соответствии с п. 1 ст. 35 Конвенции первому заявителю следовало обратиться на основании ст. 33 Конституции РФ к Президенту России или в Государственную Думу, чтобы попытаться изменить существующий правопорядок в стране, поскольку ст. 134 Конституции РФ наделяет эти два государственных органа правом подачи предложений об изменении и/или пересмотре Конституции РФ. Иными словами, по мнению властей Российской Федерации, до обращения с жалобой на лишение избирательных прав в Европейский суд первому заявителю следовало попытаться изменить Конституцию РФ на уровне страны. Европейский суд не может при таких обстоятельствах считать предлагаемое средство правовой защиты эффективным в значении п. 1 ст. 35 Конвенции. Во-первых, его доступность более чем сомнительна, поскольку ясно, что подобная жалоба не могла бы обусловить рассмотрение конкретной ситуации первого заявителя для целей ст. 3 Протокола N 1 к Конвенции. Кроме того, любое рассмотрение такого обращения полностью зависело бы от дискреционных полномочий государственных органов, упомянутых властями Российской Федерации, и в любом случае согласно ст. 134 Конституции РФ ни Президент России, ни Государственная Дума не имели полномочий для изменений или пересмотра российской Конституции, а могли только вносить предложения об этом. Также, как следует из ст. 135 Конституции РФ, пересмотр ч. 3 ст. 32 Конституции РФ, относящейся к гл. 2, требует особо сложной процедуры.

Другой пример - в п. 21 Постановления ЕСПЧ от 22 декабря 2009 г. по делу "Безымьянная (Bezuyannaya) против Российской Федерации" разъяснено, что Европейский суд не считает, что власти Российской Федерации в соответствии с бременем доказывания продемонстрировали, что жалоба в Конституционный Суд была доступна для заявительницы и могла обеспечить возмещение в отношении ее конвенционной жалобы. В решении ЕСПЧ от 6 июля 2006 г. "По вопросу приемлемости жалобы N 14085/04 "Сергей Смирнов (Smirnov) против Российской Федерации", в свою очередь, отмечается, что Конституционный Суд Российской Федерации компетентен рассматривать индивидуальные жалобы, оспаривающие конституционность закона. Индивидуальная жалоба может быть подана только на закон, нарушающий конституционные права и свободы, примененный или подлежащий применению в конкретном деле. Так, процедура обжалования закона в рамках конституционного судопроизводства не может служить эффективным средством правовой защиты в случае, если нарушение вызвано неправильным применением или толкованием положений закона, которые сами по себе (по сути) не являются неконституционными.

Согласно п. 1 ст. 22 НК РФ налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов. Порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов) определяется НК РФ и иными федеральными законами.

В Определениях КС РФ от 15 января 2009 г. N 365-О-О, от 4 июня 2009 г. N 1032-О-О отмечается, что наделение такого органа публичной власти, как налоговый, полномочиями действовать властно-обязывающим образом при бесспорном взыскании обязательных платежей правомерно лишь в той степени, в какой такие действия, во-первых, остаются именно в рамках налоговых имущественных отношений, а не приобретают характер гражданско-правовых, административно-правовых или уголовно-правовых санкций и, во-вторых, не отменяют и не умаляют права и свободы человека и гражданина. При этом налогоплательщику, во всяком случае, должно быть гарантировано вытекающее из ст. 46 Конституции РФ право на судебное обжалование решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц.

Можно подразделить современные способы защиты прав частных субъектов на те, которые:

- 1) предполагают обязательную активность частного субъекта (инициируются только по его воле путем обращения к соответствующему органу власти);
- 2) предполагают возможную активность частного субъекта в рамках процедур, уже инициированных органами власти.

Сходный вариант классификации предлагается в специализированной литературе по критерию инициатора процесса: одна группа споров инициируется налогоплательщиками, другая - налоговыми органами <996>.

<996> Ведерников А.В. Особенности доказывания в судебном процессе по налоговому праву // Налоги и финансовое право. 2015. N 5. С. 20.

В качестве примеров первой группы способов защиты прав (**безусловно-активные**) можно отнести:

- обжалование нормативных и ненормативных правовых актов, действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов;
- предъявление требований о возврате (зачете) излишне уплаченного (взысканного) налога, о возмещении косвенного налога;

- предъявление требований о возмещении убытков (вреда), причиненных незаконными актами (действиями, бездействием) налоговых органов или их должностных лиц;
- предъявление требований о признании не подлежащими исполнению постановлений налогового органа о взыскании налога за счет иного имущества и инкассовых поручений налогового органа;
- предъявление арбитражным управляющим требований о признании недействительными "сделок" должника по уплате налогов;
- оспаривание учетной стоимости облагаемого имущества;
- требования, направленные на признание задолженности безнадежной к взысканию и списанию;
- требования о присуждении компенсации за нарушение права на исполнение в разумный срок судебного акта.

Как примеры второй группы способов защиты прав (**условно-активные**) можно привести:

- возражения частного субъекта на акт проверки;
- возражения частного субъекта в процедуре рассмотрения материалов проверки;
- возражения частного субъекта при судебном взыскании с него обязательных платежей;
- возражения должника в процедуре банкротства.

Как писал Е.В. Васьковский, доказывание в процессуальном смысле представляет собой установление истинности утверждений сторон перед компетентным судом в предписанных законом формах. Цель доказывания - установить, что утверждение тяжущегося истинно, т.е. что приведенные им в свою пользу обстоятельства существуют в действительности и в таком именно виде, как он утверждает, или, наоборот, что отрицаемых им обстоятельств на самом деле нет. Доказывание происходит перед судом, разрешающим дело, так как имеет задачей убедить этот суд <997>. С.В. Курылев справедливо отмечал, что взаимосвязь, взаимообусловленность предметов и явлений как один из наиболее общих законов объективной действительности и является той основой, которая дает возможность осуществлять опосредствованное познание неизвестных и недоступных для восприятия фактов при помощи связанных с ними известных фактов-доказательств. Наличие связи факта-доказательства с искомым фактом и является первым и главным существенным признаком доказательства, признаком, благодаря которому доказательство и может служить средством установления неизвестных фактов <998>.

<997> Васьковский Е.В. Учебник гражданского процесса. М., 1917. С. 229.

<998> Курылев С.В. Избранные труды. Минск, 2012. С. 242.

При этом практика применения положений современного процессуального (процедурного) законодательства не позволяет усмотреть каких-либо особых правил доказывания фактов (бремени доказывания) по налоговым спорам в зависимости от того, какой именно способ защиты прав использован налогоплательщиком. Применительно к рассматриваемой проблематике может иметь место и досудебное (внесудебное) доказывание фактов (налогоплательщик может обосновывать факты налоговому органу, а налоговый орган - налогоплательщику). Поскольку и налоговый контроль в большинстве случаев является последующим, суд в рамках налоговых споров, как правило, рассматривает имевшие в прошлом и значимые для налогообложения факты в деятельности налогоплательщика, судебные доказательства в таких спорах обычно направлены именно на доказывание фактов прошлого. Так, составленная продавцом накладная на отпуск товара (документ) может доказывать факт реализации им товара (ст. 39 НК РФ).

Рассматривая различные способы защиты прав частных субъектов налоговых правоотношений, следует учесть, что государственный орган (должностное лицо) и частный субъект зачастую находятся в отношениях власти и подчинения; обязанное лицо должно исполнять требования публичного субъекта, а законность требований (актов, действий, бездействия) органа власти презюмируются. Как справедливо отмечает Э.Н. Нагорная, арбитражный суд считает оформленный государственными органами документ действующим, пока он не будет признан недействительным в установленном законом порядке <999>. Д. Ларо приводит сведения о том, что в США в налоговых спорах также существует подобный принцип: решение налогового органа верно, пока налогоплательщик не докажет иного <1000>. В Постановлениях КС РФ от 2 апреля 2002 г. N 7-П и от 20 декабря 2010 г. N 22-П упомянута презумпция добросовестности законодателя. Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2008 г. N 10405/07, анализ ст. ст. 11, 46, 69 и 70 НК РФ, ст. 213 АПК РФ свидетельствует о том, что сведения о недоимке могут содержаться в решении налогового органа, принятом по результатам налоговой проверки. До признания этого решения незаконным в установленном порядке указанные в нем сведения признаются достоверными.

<999> Нагорная Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах. М., 2006. С. 437.

<1000> Ларо Д. Контроль за трансфертным ценообразованием в США // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам Междунар. научно-практ. конф. 12 - 13 ноября 2007 г. С. 185.

Существующее в налоговых правоотношениях неравенство сторон в некоторой степени уравнивается правом налогоплательщика обжаловать акты налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц в административном или судебном порядке и требовать их признания незаконными. При этом процессуальные кодексы предусматривают, что в случае судебного спора обязанность по доказыванию законности и обоснованности оспариваемого акта, действий (бездействия) возлагается на орган или лицо, которые приняли акт или совершили действия (бездействие) (ч. 1 ст. 65, ч. 3 ст. 189, ч. 5 ст. 200 АПК РФ, ч. 1 ст. 249 ГПК РФ, ч. 2 ст. 62 КАС РФ).

Трактовка указанных норм содержится в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. N 5641/11. Завод обратился в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным бездействия таможи, выразившегося в неперечислении ему спорных денежных средств, и обязанности ее устранить допущенные нарушения прав и законных интересов завода. ВАС РФ отметил, что, ссылаясь на отсутствие доказательств, свидетельствующих о признании незаконным отказа таможи в возврате денежных средств, суды вопреки требованиям ч. 1 ст. 65 АПК РФ, по существу, возложили бремя доказывания незаконности бездействия таможи на завод, в то время как она презюмируется и именно таможня была обязана доказывать законность своего бездействия.

Соответственно, с этой точки зрения в общем случае вне рамок судебного процесса действует презумпция законности актов (действий) налоговых органов, а в рамках судебного процесса данная презумпция меняется на свою противоположность - презумпцию незаконности актов (действий) налоговых органов, которую уже должен опровергать налоговый орган (с разумным распределением бремени доказывания).

Однако данные положения процессуального законодательства (ч. 1 ст. 65, ч. 3 ст. 189, ч. 5 ст. 200 АПК РФ, ч. 1 ст. 249 ГПК РФ, ч. 2 ст. 62 КАС РФ) вовсе не означают, что частный субъект в любом налоговом споре (процедуре) может проявлять полную пассивность. Как показывает практика, это не так. Кроме того, подобный подход не поддерживается и рядом ученых. Например, как полагает А.И. Бабкин, нередко налогоплательщик, обращаясь в суд с иском о признании недействительным решения налогового органа, ошибочно полагает, что автоматически все бремя доказывания в силу АПК РФ возлагается на ответчика <1001>. С точки зрения В.В. Бациева, в АПК РФ дана неудачная формулировка нормы, согласно которой на государственный орган возлагается бремя доказывания законности принятого им решения. Эта формулировка неточна, что приводит к неправильному пониманию налогоплательщиками своей роли в процессе. Они часто считают, что могут безучастно наблюдать, как налоговый орган доказывает законность принятого им решения. Но это неверно. Ясно, что суд сам оценит, превышены ли полномочия при принятии решения, соответствует ли акт налогового органа, совершенное действие (бездействие) закону. Однако обязанность доказать или опровергнуть обстоятельства, приведшие налоговую службу к принятию этого решения, лежит и на налогоплательщике тоже, если он против них возражает <1002>.

<1001> Применение налогового законодательства арбитражными судами: Сборник постановлений и материалов Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. М., 1998. С. 11.

<1002> Бациев В.В. Чувство права // Налоговед. 2015. N 1. С. 23, 24.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 ноября 1998 г. N 3501/98 отмечается, что в силу норм АПК РФ бремя доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия акта налоговым органом, возлагается на него, что, однако, не исключает обязанности истца доказать те обстоятельства, на которые он ссылается в обоснование своих возражений. Более жесткий по отношению к налогоплательщику подход к указанной проблеме изложен в п. 5 информационного письма Президиума ВАС РФ от 31 мая 2011 г. N 145: требуя возмещения вреда, истец обязан представить доказательства, обосновывающие противоправность акта, решения или действий (бездействия) органа (должностного лица), которыми истцу причинен вред. При этом бремя доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия такого акта или решения либо для совершения таких действий (бездействия), лежит на ответчике.

При анализе рассматриваемых положений АПК РФ, ГПК РФ и КАС РФ нельзя не учесть известный с древних времен **универсальный принцип распределения бремени доказывания: *ei incumbit probatio, qui dicit, non qui negat; cum per rerum naturam factum, negantis probatio nulla sint*** - доказательство должен представить тот, кто утверждает, а не тот, кто отрицает, ибо по природе вещей не может быть доказательств отрицательного <1003>. Указанное правило отражает не столько правовую проблему, сколько элементарную логику. Частный случай данного правила - презумпция невиновности, сформулированная в ст. 49 Конституции РФ: обвиняемый не обязан доказывать свою невиновность. В доведенном до абсурда варианте рассматриваемое правило выражено в современной русской поговорке: "Докажи, что ты не верблюд!"

<1003> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 140.

В решениях Гражданского кассационного департамента Правительствующего Сената неоднократно указывалось, что нельзя требовать от истца или ответчика представления доказательств в подтверждение факта отрицательного. Требование от тяжущейся стороны доказательств, законами не установленных, или же возложение на истца или ответчика обязанности доказать такое обстоятельство, доказать которое должна противная сторона, а также требование от тяжущегося доказательств в подтверждение отрицательных фактов составляют существенное нарушение Устава гражданского судопроизводства. Требуемый признания за ним какого-либо права обязан доказать только порождающие оное по закону обстоятельства, а не отсутствие тех или других фактов, наличие которых исключила бы действие означенных обстоятельств, какое они должны иметь по закону сами по себе <1004>.

<1004> Ротенберг Л.М. Предметный алфавитный указатель к полному своду решений Гражданского кассационного департамента Правительствующего Сената за 1866 - 1910 гг. (часть II). Екатеринбург: Типография Исаака Когана, 1913 г. С. 457; СПС "Гарант".

Русский юрист Т.М. Яблочков писал: если поднимается вопрос, кто несет неблагоприятные последствия отсутствующего утверждения, то мы должны настаивать на том, что утверждать должна сторона все те факты, которые необходимы для обоснования ей правового требования (иска или возражения). Но это - как раз те же самые факты, по которым она несет тяжесть доказывания. Повсюду и везде утверждение ставится как первичная форма деятельности сторон в гражданском процессе. Это утверждение оспаривается, доказывается, признается. Это утверждение есть та форма, путем коей вносятся сторонами в процесс фактические обстоятельства, кладущиеся судьей в основу судебного решения. Утверждения сторон дают главный материал для судебной деятельности. Суд принимает в соображение утверждения сторон, их он ожидает от тяжущихся. Сторона, ссылающаяся на свое право, должна его утверждать и доказать <1005>.

<1005> Яблочков Т.М. Бремя утверждения (onus proferendi) в гражданском процессе. Петроград, 1916. С. 7, 9, 38; URL: http://zakon.ru/Blogs/One/14573?entryName=yablochkov_tm_bremya_utverzhdeniya_onus_proferendi_v_grazhdanskom_processe_pg_1916.

Несмотря на отсутствие подобного положения (об отсутствии необходимости доказывать отрицание, если иное не следует из закона) в АПК РФ (ГПК РФ, КАС РФ) иногда оно прямо закрепляется в национальном законодательстве. Так, в Постановлении ЕСПЧ от 3 апреля 2012 г. по делу "Николета Георге против Румынии" указано, что в соответствии с Гражданским процессуальным кодексом данной страны бремя доказывания возлагается на лицо, выдвигающее утверждение. Применительно к гражданским правоотношениям представляет интерес Постановление Президиума ВАС РФ от 29 января 2013 г. N 11524/12: исходя из объективной невозможности доказывания факта отсутствия правоотношений между сторонами суду на основании ст. 65 АПК РФ необходимо делать вывод о возложении бремени доказывания обратного (наличия какого-либо правового основания) на ответчика.

Соответственно, в рамках рассмотрения вопроса о законности ненормативного правового акта налогового органа соответствующий налоговый орган, принявший акт, должен доказать то, что в нем утверждается (устанавливается). В частности если оспаривается акт, на основании которого подлежит взысканию налог, то налоговый орган обязан доказать наличие обязанности по уплате налога, относящейся к определенному налоговому (отчетному) периоду. Если налогоплательщик утверждает, что он имеет право на льготы (вычеты, расходы) либо что налог им уже уплачен, доказать это - его обязанность. То же правило касается доказывания налогоплательщиком фактов представления налоговых деклараций и расчетов авансовых платежей (ст. 80 НК РФ), фактов представления истребованных налоговым органом документов (ст. 93 НК РФ). В отношении льгот (вычетов, расходов), которые не презюмируются и являются исключением из правил, следует также учесть, что **judictis est pronuntiando sequi regulam, exceptione non probata** - если основания для исключения не доказаны, судья обязан следовать правилу <1006>.

<1006> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 218.

Различные аспекты указанного подхода отражены в актах высших судебных органов. Так, в Определении КС РФ от 18 декабря 2003 г. N 472-О выражена правовая позиция, в соответствии с которой

положения ст. 23 НК РФ во взаимосвязи с нормами, закрепленными в подп. 3 п. 1 ст. 21 НК РФ, предоставляют налогоплательщику возможность реализовать свое право на налоговую льготу при условии, что он представит доказательства, подтверждающие, что основания, с появлением которых законодательство о налогах и сборах связывает наличие у налогоплательщика права на налоговую льготу, действительно возникли. Как следует из Определения КС РФ от 5 марта 2009 г. N 468-О-О, налогоплательщик, не обеспечивший документальное подтверждение достоверности сведений и обоснованности требований, изложенных в документах, на основании которых он претендует на получение налоговых вычетов, несет риск неблагоприятных последствий своего бездействия в виде невозможности принятия к вычету соответствующих сумм налога. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 ноября 2008 г. N 7841/08 отмечается, что налогоплательщик обязан доказать соблюдение условий, установленных ст. 275.1 НК РФ, путем представления документов, подтверждающих обстоятельства, на которые он ссылается как на основание своего права по признанию полученного убытка.

В пункте 2 информационного письма Президиума ВАС РФ от 21 июня 1999 г. N 42 "Обзор практики рассмотрения споров, связанных с взиманием подоходного налога", в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 6 сентября 2005 г. N 2746/05 и N 2749/05, от 17 июля 2012 г. N 1098/12 разъяснено, что на инспекции лежит бремя доказывания факта и размера вмененных предпринимателю доходов, объектов налогообложения, а на предпринимателе - бремя доказывания факта и размера понесенных расходов и налоговых вычетов по НДС. Как указано в Обзоре судебной практики ВС РФ N 2 (2015) (утв. Президиумом ВС РФ 26 июня 2015 г.), вопрос 9, получение физическим лицом доходов, облагаемых НДФЛ, должен доказать налоговый орган в силу принципа добросовестности налогоплательщика, презумпции его невиновности (п. 6 ст. 108 НК РФ).

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 июля 2009 г. N 2518/09 отмечается, что в рассматриваемом деле речь идет о льготе по налогу и обязанность обосновать право на ее применение лежала на налогоплательщике. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 30 января 2007 г. N 10963/06, поскольку обязанность подтверждения обоснованности налогового вычета лежала на обществе и оно эту обоснованность не доказало, инспекция вправе была не принять заявленный обществом налоговый вычет и как следствие этого доначислить к уплате налог, уменьшенный обществом в результате упомянутого вычета. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 5 июня 2012 г. N 16720/11 указано, что судами в нарушение ч. 1 ст. 65 АПК РФ необоснованно переложено на инспекцию бремя доказывания тех фактов и обстоятельств, на которые ссылалось партнерство в обоснование своей позиции о наличии у него правовых оснований для признания спорного земельного участка изъятым из объектов обложения земельным налогом.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 июня 2010 г. N 1650/10 сделан вывод, что суды в нарушение ст. ст. 65 и 71 АПК РФ возложили бремя доказывания обстоятельств, служащих основанием для подтверждения налогоплательщиком права на освобождение от обложения НДС, на инспекцию. Соответствующий подход можно обнаружить и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 апреля 2012 г. N 17331/11. По мнению Суда, в нарушение ч. 1 ст. 65 и ч. ч. 4, 5 ст. 200 АПК РФ суды освободили инспекцию от доказывания обстоятельств, свидетельствующих о наличии установленных законом оснований для начисления и взыскания спорной суммы пеней, возложив на налогоплательщика обязанность доказывания отсутствия этих обстоятельств.

Следует, однако, учитывать, что существенные для дела обстоятельства, которые обычно не оспариваются лицами, участвующими в деле, в некоторых случаях "неожиданно" могут ими отрицаться, что принципиально повлияет на распределение бремени и последовательности доказывания. Так, если налоговый орган в рамках проверки сделал вывод, что налогоплательщик необоснованно учел некоторые расходы при исчислении налога, налогоплательщик вполне может заявить в суде, что выбранные инспекцией расходы он вообще не учитывал при расчете данного налога. В этом случае уже налоговый орган изначально будет обязан доказать, что налогоплательщик в действительности учел спорные расходы при исчислении налога, и только в случае, если это будет сделано, бремя доказывания обоснованности расходов перейдет к налогоплательщику. Если налоговым органом была проведена так называемая выборочная проверка (т.е. проверялись только некоторые элементы расходов), доказывание не только факта расходов, но и их учета при расчете налога может составить для налогового органа определенную проблему.

Подобная ситуация была описана в науке достаточно давно: как полагал русский ученый Т.М. Яблочков, если самостоятельное значение утверждений иногда игнорируется, это обязано тому, что не всегда эти утверждения выставляются в положительной форме. Многие утверждаются молчаливо. Например, притязание из какой-либо сделки всегда хранит в себе утверждение, что на лицо все ее предположения. Но если противник (например, ответчик) положительно поднимает вопрос по этим пунктам, тем самым он вызывает истца к выставлению положительных утверждений. Конечно, фактически сторона должна доказывать не все, что она утверждает, а лишь то, что оспаривается противником <1007>.

<1007> Яблочков Т.М. Бремя утверждения (onus proferendi) в гражданском процессе. Петроград, 1916. С. 6, 7; URL: http://zakon.ru/Blogs/One/14573?entryName=yablochkov_tm_bremya_utverzheniya_onus_proferendi_v_grazhdanskoy_prosesse_pg_1916.

Кроме того, не всегда и не во всех видах споров будет верным утверждение о том, что доход некоторого частного субъекта должен доказываться противоположной стороной спора - все зависит от вида спора и, соответственно, от того, чего в итоге хотят достичь участники спора. В частности, если предприниматель намерен получить в банке кредит, вполне возможно, что банк предложит предпринимателю обосновать размер своего дохода, а если это не будет им сделано надлежащим образом, то кредит может быть не предоставлен. Если в налоговом споре рационально мыслящий налогоплательщик в общем случае заинтересован в том, чтобы его доход был доказан налоговым органом в минимальном размере (для того, чтобы платить меньше налогов, а лучше - совсем не платить), то в споре о предоставлении кредита частный субъект заинтересован в том, чтобы убедительно обосновать банку больший размер своего дохода (для того, чтобы получить кредит на лучших условиях). Предположение о рациональности поведения среднестатистического частного субъекта следует из выводов экономической науки. В частности, Р.А. Познер отмечает, что концепция человека как рационального максимизатора своей личной выгоды подразумевает, что люди реагируют на стимулы, т.е. если внешние условия изменяются таким образом, что индивид может более полно удовлетворить свои потребности путем изменения своего поведения, то он это сделает <1008>. Однако следует иметь в виду, что частный субъект, обосновавший свой "большой" доход перед некоторым лицом, рискует тем, что данные сведения попадут в распоряжение налогового органа, и, соответственно, могут стать поводом для сомнений в правильности декларирования (учета) налогоплательщиком облагаемого "небольшого" дохода.

<1008> Познер Р.А. Экономический анализ права. М., 2004. Т. 1. С. 4.

Впрочем, хотя это и может на первый взгляд показаться удивительным, иногда и налоговый орган может обосновывать то, что некоторая экономическая операция налогом не облагается; что применению подлежит меньшая налоговая ставка и т.д. Однако при внимательном исследовании ситуации обычно выясняется, что в итоге налоговым органом фактически обосновывается большее налоговое бремя для рассматриваемого налогоплательщика. Так, в ряде Постановлений Президиума ВАС РФ (в т.ч. от 20 декабря 2005 г. N 9252/05, от 19 июня 2006 г. N 16305/05, от 25 ноября 2008 г. N 9515/08) были изучены случаи, когда некое лицо (контрагент налогоплательщика НДС - участника налогового спора) ошибочно применило при реализации товара (работы, услуги) по НДС вместо ставки 0% ставку 18%. По мнению Суда, контрагент не вправе произвольно по своему усмотрению изменять установленную налоговым законодательством ставку налога. Соответственно, "в фокусе" здесь находился не столько контрагент, сколько сам налогоплательщик НДС, претендующий на вычет по данному налогу. Если контрагент использует стандартную 18% ставку НДС, то у рассматриваемого налогоплательщика будет больший объем вычета по НДС, чем это было бы при применении контрагентом пониженной ставки (при применении им ставки 0% права на вычет у налогоплательщика фактически не будет).

Еще один пример, казалось бы, нелогичной позиции. Положения НК РФ, регламентирующие исчисление налога на прибыль организаций, различным образом предписывают учитывать расходы на ремонт и на реконструкцию основных средств (п. 2 ст. 257, ст. 260 НК РФ, Постановление Президиума ВАС РФ от 1 февраля 2011 г. N 11495/10). Упрощенно говоря, расходы на ремонт можно учесть тогда, когда они произведены, а расходы на реконструкцию - в соответствии с параметрами реконструированного основного средства, частями, в течение нескольких лет, через механизм амортизации. Соответственно если подобные расходы произведены организацией, например, 5 лет назад, то если они были учтены ей как расходы на реконструкцию, налоговому органу в настоящее время будет выгоднее доказывать, что в действительности имел место ремонт. Фактически это будет означать, что все расходы одновременно нужно было учесть именно 5 лет назад, а не частично - в текущем периоде. Если такая позиция налогового органа будет принята, то налог, излишне уплаченный 5 лет назад, организация вернуть уже не сможет в силу истечения срока по ст. 78 НК РФ, а в текущем периоде налог будет занижен (и, соответственно, подлежит уплате или взысканию). Другой вариант развития событий - если подобные расходы произведены организацией в пределах трехлетней "глубины" выездной налоговой проверки (п. 3 ст. 89 НК РФ), то, вполне вероятно, налоговый орган будет настаивать на том, что имела место именно реконструкция, а не ремонт, вследствие чего расходы нужно было не учитывать одновременно (и, соответственно, уменьшать тем самым налог), а "растягивать" через амортизацию на несколько лет.

Рассматриваемое распределение бремени доказывания, как правило, применяется и в случае спора о праве налогоплательщика на применение некоторого специального налогового режима, который обычно презюмируется как более выгодный. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 марта 2010 г. N 16377/09 разъяснено, что право на применение специального налогового режима в виде ЕСХН должен обосновать налогоплательщик.

Еще один пример применения общего правила распределения бремени доказывания: как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 25 февраля 2009 г. N 12882/08, именно налогоплательщик обязан доказать, что им соблюден срок исковой давности на обращение в суд с требованием о возврате излишне уплаченного налога (Определение КС РФ от 21 июня 2001 г. N 173-О). В целом доказательство соблюдения соответствующей процедуры должно возлагаться на то лицо, которое обязано соблюсти эту процедуру. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 февраля 2010 г. N 14458/09 отмечается, что суд кассационной инстанции счел недоказанным обществом неполучение им извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки. Тем самым суд освободил инспекцию от обязанности доказывания соблюдения ею процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки и вынесения решений в нарушение положений, содержащихся в ч. 5 ст. 200 АПК РФ.

Однако, как это следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 5 октября 2004 г. N 4909/04, если налогоплательщик в процессе рассмотрения арбитражным судом заявления налогового органа о взыскании с него недоимки по НДФЛ только указывает на наличие у него права на налоговые вычеты, то это обстоятельство нуждается в проверке независимо от предварительного обращения налогоплательщика с соответствующим заявлением в налоговый орган. Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 ноября 1998 г. N 3501/98 сделан вывод, что законное право налогоплательщика на пользование льготами не может быть ограничено в случае ошибочных записей в бухгалтерской отчетности, поскольку это не вытекает из закона.

Следует отметить, что самого по себе обоснования налогоплательщиком права на льготы (вычеты, расходы) может быть недостаточно. Иногда налогоплательщику необходимо доказать, в каком конкретно налоговом (отчетном) периоде (ст. 55 НК РФ) льготы (вычеты, расходы) подлежат применению. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 ноября 2004 г. N 6045/04 рассматривался вопрос определения периода, в котором должны быть применены спорные расходы по налогу на прибыль. Впрочем, с этой же точки зрения бремя доказывания налогового (отчетного) периода, к которому относится выявленный налоговым органом неучтенный налогоплательщиком объект налога, лежит на налоговом органе.

Кроме того, очевидно, что налоговому органу недостаточно доказать само по себе возникновение объекта налогообложения в деятельности налогоплательщика как юридического факта, ему необходимо также доказывать взаимосвязанную налоговую базу (без льгот, вычетов и расходов - это уже обязанность налогоплательщика). Так, в Определении ВС РФ от 20 мая 2014 г. N 34-КГ14-3 рассматривался вопрос обложения НДФЛ дохода в виде подаренной налогоплательщику квартиры. Суд не согласился с позицией о том, что обязанность по доказыванию стоимости 1 кв. м жилья на момент заключения договора дарения должна быть возложена на налогоплательщика. С этой же точки зрения налогоплательщик доказывает не только сам факт наличия у него права на льготы (вычеты, расходы), ему следует также обосновывать их величину (если это требуется для расчета налога).

В итоге **на налоговый орган** как на орган контроля, имеющий право получать информацию о подконтрольных лицах, возлагается обязанность доказывать определенные обстоятельства, относящиеся к контролируемому налогоплательщику. Так, налоговый орган обязан доказать соответствующий определенному налоговому периоду объект налогообложения, факт налогового правонарушения (в т.ч. вину налогоплательщика в его совершении). Кроме того, налоговый орган обязан доказывать определенные обстоятельства и в своей собственной деятельности. В частности, на налоговом органе лежит бремя доказывания выполнения (соблюдения) им установленных для него в законодательстве действий, сроков и процедур, а также других обстоятельств, которые налогоплательщик потенциально может отрицать. **На налогоплательщика**, соответственно, возлагается бремя доказывания относящихся к определенному налоговому периоду прав на льготы (вычеты, расходы, более выгодные специальные налоговые режимы); фактов уплаты налога; представления налоговых деклараций; соблюдения установленных в законодательстве для налогоплательщиков прочих действий, сроков и процедур, а также других обстоятельств, которые налоговый орган потенциально может отрицать.

С учетом формулировок Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 именно налогоплательщик обязан (первоначально - документами, должностному лицу налогового органа) доказать реальность осуществленных им хозяйственных операций, существенных для налогообложения и порождающих право на налоговую выгоду. При этом очевидно, что само по себе доказывание налогоплательщиком указанного права в большинстве случаев происходит во внесудебном порядке, а именно в рамках контрольной деятельности налогового органа. Не исключено, что доказательства налоговым органом не будут оценены как достаточно убедительные, вследствие чего спор может

переместиться в суд, который и будет оценивать доказательства, представленные налогоплательщиком в обоснование налоговой выгоды, а также доказательства, представленные налоговым органом в ее опровержение.

Ubi emolumentum ibi onus - где выгода, там и бремя <1009>. Данное правило, являющееся следствием универсального принципа распределения бремени доказывания, позволяет упрощенно, но в то же время эффективно понять, кто несет бремя доказывания некоторого обстоятельства в конкретном налоговом споре. При этом обозначенная здесь выгода должна пониматься расширительно. Так, поскольку налогоплательщику невыгодно признание наличия у него объекта налогообложения, он потенциально его может отрицать, вследствие чего бремя доказывания наличия у налогоплательщика объекта налогообложения несет налоговый орган. Соответственно, налоговому органу "невыгодно" признание наличия у налогоплательщика права на льготы (вычеты, расходы), он потенциально его может отрицать, вследствие чего бремя доказывания наличия у налогоплательщика права на льготы (вычеты, расходы) несет сам налогоплательщик.

<1009> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 367.

Именно по этой причине существенный объем решений налоговых органов по результатам проверок предусматривают доначисления налогов (пени, санкций) по основаниям отсутствия у проверенного налогоплательщика прав на льготы (вычеты, расходы) - такое решение налоговому органу проще защитить в суде. Соответственно, на практике значительный объем налоговых споров предполагает именно активную, с представлением доказательств, а не пассивную позицию налогоплательщика - в противном случае налогоплательщик не может рассчитывать на положительный результат такого спора.

Представляет интерес и интегральная позиция А.Ф. Черданцева: различие в способах регулирования в определенной мере связано с распределением обязанностей по обоснованию, доказыванию наличия обязанностей, их нарушений, субъективных прав и свобод и их нарушений в отношениях между личностью и государством:

а) если имеет место невыполнение обязанности (правонарушение), то обоснование наличия обязанности и ее нарушения возлагается на государство;

б) в случае спора о праве обязанность указать на юридическое правомочие лежит на заинтересованном субъекте;

в) если государственный орган ограничивает свободу конкретного гражданина (гражданин), он обязан указать правовую основу своих действий <1010>.

<1010> Черданцев А.Ф. Логико-языковые феномены в юриспруденции. М., 2012. С. 117.

Кроме того, применительно к рассматриваемым проблемам иногда имеет смысл разграничивать такие явления, как субъективное право и условия реализации этого субъективного права. Так, достижение физическим лицом совершеннолетия порождает право приобрести табачные изделия, но для реализации данного права может потребоваться предъявление продавцу документа, удостоверяющего личность (ч. 2 ст. 20 Федерального закона от 23 февраля 2013 г. N 15-ФЗ "Об охране здоровья граждан от воздействия окружающего табачного дыма и последствий потребления табака").

Применительно к налоговым правоотношениям наличие счета-фактуры (ст. 169 НК РФ) скорее следует отнести к условиям реализации права на вычет по НДС, чем, собственно, к праву на вычет - оно объективно должно существовать и без данного документа в силу закона. Так, в Определении КС РФ от 2 октября 2003 г. N 384-О отсутствие счета-фактуры в определенной ситуации не признано непреодолимым препятствием для реализации права на вычет по НДС: оно, с точки зрения Суда, могло быть обосновано и иными документами. С другой стороны, если субъективное право на вычет по НДС в принципе отсутствует, то наличие счета-фактуры не порождает данного права. Например, в п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 разъяснено, что о необоснованности налоговой выгоды (как вариант - об отсутствии права на вычет по НДС) может свидетельствовать в том числе совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Следует учитывать, что рассмотренное распределение бремени доказывания по налоговым спорам "работает" практически всегда. Но оно не должно восприниматься как единственно возможное во все времена и во всех ситуациях. В некоторых случаях распределение бремени доказывания (опровержения презумпций) следует из положений НК РФ. Как правило, соответствующие вопросы не могут быть однозначно разрешены на основании вышеуказанного универсального принципа распределения бремени доказывания.

Так, до 1 января 2012 г. был актуален п. 1 ст. 40 НК РФ, в силу которого для целей налогообложения

принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. Соответственно, в п. 3 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. N 41/9 отмечается, что статьей 40 НК РФ закреплены принципы определения цены товаров, работ, услуг для целей налогообложения. Данной статьей установлена презумпция соответствия договорной цены уровню рыночных цен и предусмотрены основания и порядок опровержения налоговым органом этой презумпции. Как справедливо полагает И.В. Решетникова, обязанность доказывания может быть "сдвинута" в связи с наличием правовых презумпций <1011>. Представляют интерес и сведения, приведенные С.Л. Будылиным: в правовой системе США презумпции, как правило, устанавливаются таким образом, чтобы возложить бремя представления доказательств на ту сторону, которой это сделать проще всего <1012>.

КонсультантПлюс: примечание.

Комментарий "Справочник по доказыванию в гражданском судопроизводстве" (под ред. И.В. Решетниковой) включен в информационный банк согласно публикации - Норма, Инфра-М, 2011 (5-е издание, дополненное и переработанное).

<1011> Справочник по доказыванию в гражданском судопроизводстве / Под ред. И.В. Решетниковой. М., 2002. С. 12.

<1012> Будылин С.Л. Внутреннее убеждение или баланс вероятностей? Стандарты доказывания в России и за рубежом // Вестник ВАС РФ. 2014. N 3. С. 37.

В сфере таможенного регулирования имеет место сходная презумпция: в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 25 декабря 2013 г. N 96 "О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с определением таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию Таможенного союза" разъяснено, что в соответствии с п. 4 ст. 65 ТК ТС таможенная стоимость товаров и сведения, относящиеся к ее определению, должны основываться на достоверной, количественно определяемой и документально подтвержденной информации. При применении данной нормы судам следует исходить из презумпции достоверности представленной декларантом информации. Вместе с тем при рассмотрении в суде спора, касающегося определения таможенной стоимости товара, таможенным органом могут быть представлены доказательства недостоверности указанной информации. Эти доказательства, как и доказательства, представленные декларантом, подлежат исследованию в судебном заседании согласно требованиям ст. 162 АПК РФ и оценке судом в совокупности и взаимосвязи с учетом положений ст. 71 АПК РФ.

Соответственно, проблема спора по рыночности цены сделки сводится к тому, что если налогоплательщик обычно заинтересован в рыночности цены своих сделок (и в соответствующих налоговых последствиях), то логично предположить, что именно он должен был бы доказывать это. С другой стороны, налоговый орган, утверждающий об ином рыночном уровне цен, обязан это обосновывать, но в то же время он тем самым фактически опровергает рыночность цен по сделкам налогоплательщика. Таким образом, в спорах об уровне цен по сделкам доказывают и отрицают одновременно обе стороны (доказывают рыночность "своего" уровня цен и отрицают рыночность цен оппонента).

Частным случаем являются споры, в рамках которых налоговым органом доначисляются налоги по безвозмездным сделкам (при этом используется условная цена сделки, обычно рыночная). В данной ситуации очевидно, что рыночный уровень цен обосновывает налоговый орган, налогоплательщик же вправе опровергать доводы налогового органа.

Возможности судов по оценке доказательств рыночности цен в рамках налоговых споров разъяснены в Определении КС РФ от 18 сентября 2014 г. N 1822-О: корректировка цены сделки для целей налогообложения должна осуществляться налоговыми органами с использованием только тех сведений, средств доказывания, методов установления соответствующих цен и последовательности их применения, которые прямо предусматривает налоговый закон, а также с учетом открытого перечня юридически значимых факторов и обстоятельств обоснованного отклонения от рыночных цен, позволяющих индивидуально учитывать основания, подтверждающие правомерность применяемой им в целях налогообложения цены сделки. Обязывая налоговые органы определять правильность применения налогоплательщиком цены сделки лишь в сопоставлении с перечисленными в них обстоятельствами, оспариваемые законоположения не ограничивают суды в праве учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки, что позволяет налогоплательщику оспаривать решения и действия налогового органа, повлекшие доначисление налогов, используя любые доказательства правомерности своих действий.

С 1 января 2012 г. законодателем в НК РФ введен объемный блок норм, регламентирующих исчисление налогов при трансфертном ценообразовании (раздел V.1 НК РФ). В силу п. 1 ст. 105.3 НК РФ для целей НК РФ цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, а также доходы (прибыль, выручка), получаемые лицами, являющимися сторонами таких сделок, признаются рыночными.

При этом соответствующие положения не оцениваются единообразно в юридической литературе. Например, В.Г. Акимова полагает, что теперь доказательство рыночности цены по контролируемой сделке лежит на налогоплательщике <1013>, а Д. Вольвач считает, что бремя доказывания лежит на налоговом органе <1014>. В плане распределения бремени доказывания рыночности или нерыночности цены сделок представляют интерес сведения, приведенные Й. Хонко-ахо: в целом для данного вопроса характерна неопределенность практики: в некоторых европейских странах бремя доказывания лежит на налоговом органе, в некоторых - на налогоплательщике; в определенных ситуациях не исключено и реверсирование бремени доказывания <1015>.

<1013> Цены под контролем // Налоговед. 2011. N 11. С. 17.

<1014> Налоговая конференция: "Опыт СНГ: общие проблемы - разные решения" // Налоговед. 2013. N 11. С. 14.

<1015> Хонко-ахо Й. О некоторых аспектах практики трансфертного ценообразования в европейских странах // Налоговед. 2012. N 2. С. 73, 74.

Примеры, по сути, реверсирования бремени доказывания можно обнаружить и в отечественной практике. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. N 2341/12 разъяснено, что в случае, когда налоговый орган установил не проявление налогоплательщиком необходимой степени осмотрительности при выборе контрагента, именно на налогоплательщика в силу требований п. 1 ст. 65 АПК РФ возлагается обязанность доказать рыночность цен, примененных по оспариваемым сделкам. По данной логике итоговая оценка того, проявил или не проявил налогоплательщик должную степень осмотрительности, является прерогативой суда. Следовательно, если суд придет к выводу, что должной осмотрительности не проявлено, то как следствие налогоплательщик становится субъектом доказывания рыночности цен по сделкам.

Реверсирование бремени доказывания возможно и в гражданско-правовых спорах: в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 62 "О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица" разъяснено, что в случае отказа директора от дачи пояснений или их явной неполноты, если суд сочтет такое поведение директора недобросовестным (ст. 1 ГК РФ), бремя доказывания отсутствия нарушения обязанности действовать в интересах юридического лица добросовестно и разумно может быть возложено судом на директора. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 марта 2012 г. N 14989/11 отмечается, что установленные судами первой и апелляционной инстанций обстоятельства совершения единой группой недобросовестных лиц в рамках одной общей схемы взаимосвязанных сделок по передаче прав на акции истца переносят на ответчиков бремя опровержения упомянутого довода: именно ответчикам надлежало доказать, что акции истца в составе смешанных и впоследствии раздробленных пакетов отчуждались иначе. С точки зрения С.Л. Будылина, правило, сформулированное в данном судебном акте, означает, что установленная судом недобросовестность ответчика может повлечь переход на последнего бремени доказывания (или опровержения) некоторых фактических обстоятельств дела <1016>.

<1016> Будылин С.Л. Внутренне убеждение или баланс вероятностей? Стандарты доказывания в России и за рубежом // Вестник ВАС РФ. 2014. N 4. С. 50.

Следует отметить, что сама по себе следующая из закона взаимозависимость участников сделки еще не означает, что сделка совершена на нерыночных условиях (если иное не презюмируется законом). Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 6 апреля 2010 г. N 17036/09 разъяснено, что взаимозависимость общества и его поставщика сама по себе не свидетельствует о получении необоснованной налоговой выгоды; из судебных актов не усматривается, каким образом взаимозависимость повлекла необоснованную налоговую выгоду и за счет чего конкретно такая выгода образовалась. Впрочем, и отсутствие следующей из закона взаимозависимости само по себе не исключает того, что сделка была совершена на нерыночных условиях (стороны сделки либо группы сделок формально могут и не подпадать под перечень критериев взаимозависимости, следующий из закона).

В плане признания лиц взаимозависимыми следует отметить Определение КС РФ от 4 декабря 2003 г. N 441-О: право признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным п. 1 ст. 20

НК РФ, может быть использовано судом лишь при условии, что эти основания указаны в других правовых актах, а отношения между этими лицами объективно могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг), в том числе в случаях совершения хозяйственным обществом сделок с заинтересованными лицами, признаваемыми таковыми законом. Как следует из Определения КС РФ от 4 декабря 2003 г. N 442-О, суд определяет рыночную цену товаров и услуг не произвольно, а в соответствии с требованиями НК РФ и учитывая любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки. Кроме того, в Определении КС РФ от 19 октября 2010 г. N 1422-О-О отмечается, что механизм признания лиц взаимозависимыми, как он установлен НК РФ, препятствует в целях обеспечения баланса частных и публичных интересов уклонению от налогообложения путем использования преимуществ статуса взаимозависимости.

В гл. 3.4 НК РФ в настоящее время определены контролируемые иностранные компании и контролирующие лица. Как следует из п. 2 ст. 25.15 НК РФ, прибыль контролируемой иностранной компании, определяемая в соответствии с НК РФ, приравнивается к прибыли организации (доходу физических лиц), полученной налогоплательщиком, признаваемым контролирующим лицом этой контролируемой иностранной компании, и учитывается при определении налоговой базы по налогам у налогоплательщиков, признаваемых контролирующими лицами этой контролируемой иностранной компании в соответствии с главами части второй НК РФ с учетом особенностей, установленных данной статьей.

Особые виды взаимозависимости могут определяться применительно к отдельным налогам. Так, в п. 2 ст. 269 НК РФ для целей налога на прибыль организаций применен термин "российская организация, признаваемая в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированным лицом иностранной организации". В настоящее время легальное определение соответствующего термина дано в ст. 4 Закона РСФСР от 22 марта 1991 г. N 948-1 "О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках": аффилированные лица - физические и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и (или) физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность. Смысл введения в НК РФ указанного термина разъяснен в т.ч. в Определениях КС РФ от 17 июля 2014 г. N 1578-О, N 1579-О и от 24 марта 2015 г. N 695-О: наряду с указанием на наличие иностранного элемента в виде прямого и/или косвенного участия иностранного капитала федеральный законодатель, как следует из указанных законоположений, исходит из того, что между сторонами долгового обязательства существует особая взаимосвязь, характеризующаяся свойством зависимости. Именно наличие этой особой взаимосвязи, выражающейся в том числе через свойство аффилированности, позволяет законодателю в полном соответствии с конституционным принципом равенства налогового бремени устанавливать для налогоплательщиков, имеющих контролируемую задолженность, особые условия отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам по налогу на прибыль организаций.

Другой пример особой взаимозависимости: в п. 5 ст. 208 НК РФ для целей НДФЛ установлено, что доходами не признаются доходы от операций, связанных с имуществом и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с СК РФ, за исключением доходов, полученных указанными физическими лицами в результате заключения между этими лицами договоров гражданско-правового характера или трудовых соглашений. Очевидно, что законодатель сознательно исключил из понятия дохода для целей налогообложения данные перемещения имущества между родственниками - у государства просто нет возможностей их полноценно контролировать, а попытки налогообложения подобных операций были бы весьма спорны и вызвали бы серьезное недовольство граждан.

Абсолютизирование требования о том, что утверждение необходимо доказывать, может привести на практике к последствиям, не согласующимся с основными целями судопроизводства. Так, М. Визентин приводит в качестве примера одно из дел ЕСПЧ (*Metalco VT. v. Hungary*): от истца в данных обстоятельствах фактически требовалось доказать невозможное. Суд отметил, что обычно справедливо потребовать от стороны гражданского процесса доказать факт, на который полагается эта сторона. Но в данном случае бездумное применение этого принципа привело к нарушению равенства сторон, без которого справедливый суд невозможен <1017>. С.А. Сосновский и В.В. Григорьев приводят практику Суда ЕС, в соответствии с которой нормы о доказательствах не должны влечь практическую невозможность или чрезмерную затруднительность возврата налога <1018>.

<1017> Визентин М. Борьба с уклонением от уплаты налогов и соблюдение прав налогоплательщиков: европейский опыт достижения баланса // Налоговед. 2012. N 8. С. 81.

<1018> Сосновский С.А., Григорьев В.В. Возврат излишне уплаченных косвенных налогов: взгляд высших судов России и ЕС // Налоговед. 2015. N 4. С. 32.

Также следует отметить, что определенные проблемы с необходимостью доказывания отрицательных фактов рассматривали и дореволюционные исследователи <1019>. Впрочем, в ряде случаев современное законодательство (судебная практика) предполагают необходимость доказывания заинтересованным лицом отрицательного факта, но обычно приводят перечень доказательств, которые следует представить в его обоснование. Так, судебные органы по ходатайству заинтересованного лица, исходя из его имущественного положения, могут освободить заинтересованное лицо от уплаты государственной пошлины либо уменьшить ее размер, а также отсрочить (рассрочить) ее уплату (ст. 333.41, п. 2 ст. 333.20, п. 2 ст. 333.22, п. 3 ст. 333.23 НК РФ). Тяжелое имущественное положение (по сути, отсутствие достаточного количества денежных средств) можно рассмотреть и как отрицательный факт, подлежащий доказыванию заинтересованным истцом (заявителем). В п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 20 марта 1997 г. N 6 "О некоторых вопросах применения арбитражными судами законодательства Российской Федерации о государственной пошлине" разъяснено, что в ходатайстве должны быть приведены соответствующие обоснования с приложением документов, свидетельствующих о том, что имущественное положение заинтересованной стороны не позволяет ей уплатить государственную пошлину в установленном размере при подаче искового заявления (заявления), апелляционной или кассационной жалобы. Кроме того, в данном разъяснении приведен закрытый список документов, устанавливающих имущественное положение заинтересованной стороны (перечень расчетных и иных счетов, данные об отсутствии на соответствующем счете (счетах) денежных средств в размере, необходимом для уплаты государственной пошлины, и т.д.).

<1019> Волков И.М. Доказывание отрицательных фактов: толкование 81 и 366 статей Устава гражданского судопроизводства // Юридический вестник. 1889. N 3. С. 538 - 543; Анненков К.Н. По поводу статьи И.М. Волкова "Доказывание отрицательных фактов: толкование 81 и 366 статей Устава гражданского судопроизводства" // Юридический вестник. 1889. N 5. С. 156 - 160 // <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

Соответственно, иногда доказательство отрицательного факта весьма желательно для стороны спора, а доказать его в ряде случаев можно через доказательство положительного факта (совокупности положительных фактов). Эти случаи либо следуют из закона (практики его применения), либо из правил элементарной логики, что имеет место, например, при доказывании так называемого алиби (от лат. *alibi* - в другом месте <1020>) в уголовном (административном) процессе. П. Сергеич (П.С. Пороховщиков) справедливо отмечал, что то, чего не было, также может быть доказательством, и доказательством неотразимым <1021>. С.Л. Будылин приводит сведения из судебной практики США: бремя доказывания того или иного факта представляет собой правило, указывающее суду на то, какая сторона судебного процесса должна представить доказательства для установления этого факта в соответствии с применимым стандартом доказывания. Бремя доказывания в уголовном деле всегда остается на обвинении. Именно сторона обвинения должна доказать виновность обвиняемого за пределами разумных сомнений. Обвиняемый не обязан доказывать свою невиновность (хотя, разумеется, может это делать). Вместе с тем, если защита заявляет об обстоятельствах, исключающих уголовную ответственность, на нее может в той или иной степени возлагаться бремя их доказывания <1022>.

<1020> Дыдынский Ф.М. Латинско-русский словарь к источникам римского права. Варшава: Типография К. Ковалевского, 1896; СПС "Гарант".

<1021> Пороховщиков П.С. Искусство речи на суде. Тула, 2000 (по изданию 1910 г.). С. 64.

<1022> Будылин С.Л. Внутренне убеждение или баланс вероятностей? Стандарты доказывания в России и за рубежом // Вестник ВАС РФ. 2014. N 3. С. 35.

Э.Н. Нагорная приводит примеры судебно-арбитражной практики, когда документация налогоплательщика изымалась органами налоговой полиции, в связи с чем налогоплательщик лишался возможности ее представления в суд. Конечно, в этих случаях, независимо от того, на ком лежит обязанность по доказыванию, обязанность по представлению этих документов переходит на налоговый орган, по запросу которого налоговая полиция могла представить ему копии изъятых документов. Одновременно суд в силу обязанности по доказыванию в налоговом споре должен был со своей стороны принять меры к получению необходимых сведений у органов налоговой полиции <1023>. В Определении КС РФ от 5 июля 2005 г. N 301-О отмечается, что сам по себе факт непредставления налогоплательщиком документов в связи с их изъятием следственными органами не может служить безусловным основанием для применения расчетного пути исчисления налогов.

КонсультантПлюс: примечание.

Монография Э.Н. Нагорной "Налоговые споры: оценка доказательств в суде" включена в информационный банк согласно публикации - Юстицинформ, 2009.

<1023> Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде. М., 2012. С. 439.

Следует однако, учитывать важное обстоятельство. Иногда через доказывание положительного факта (например, как в случае с алиби) по правилам логики безусловно доказывается соответствующий отрицательный факт (в приведенном примере - отсутствие обвиняемого в месте совершения преступления и, соответственно, непричастность его к преступлению). Однако бывает, что положительный факт (совокупность положительных фактов) лишь косвенно свидетельствует об искомом факте (в т.ч. отрицательном). В ряде случаев законодатель либо высший судебный орган могут указать, какую именно совокупность положительных фактов, косвенно подтверждающих искомый факт, следует считать достаточной для его доказывания. В частности, в вышеприведенном примере при решении вопроса о снижении бремени государственной пошлины представленный заявителем (истцом) перечень счетов в банках, а также сведения об отсутствии на них денежных средств, очевидно, сами по себе его тяжелое имущественное положение не доказывают. Но разъяснение ВАС РФ предписывает судам считать достаточным доказательством данную совокупность документов (доказательств). В оставшихся случаях вопрос, скорее всего, сведется исключительно к судебной оценке - обосновывает ли представленная стороной совокупность доказательств положительных фактов искомый факт (в т.ч. отрицательный).

Как отмечает М.К. Треушников, деление доказательств на прямые и косвенные основано на том, дает ли доказательство возможность достигнуть одного определенного вывода о существовании факта либо его отсутствии или несколько вероятных выводов. В теории и практике доказывания вопрос о достаточности косвенных доказательств для обоснования истинного вывода является сложным <1024>. Русский юрист Н.П. Карабчевский полагал, что косвенные улики, в отличие от прямых, могут быть очень тонкие, очень легковесные сами по себе, но одно внутреннее качество им обязательно должно быть присуще: они математически должны быть точны. Точны в смысле своей собственной достоверности, качества и размера. Другое неперемное условие - чтобы эти и малые сами по себе величины давали все-таки некоторый реальный итог, чтобы они составляли собой одну непрерывную цепь отдельных звеньев <1025>.

<1024> Треушников М.К. Судебные доказательства. М., 2004. С. 99.

<1025> Правила жизни Николая Крабчевского. URL: <http://pravo.ru/story/view/110584/>.

Так, в п. 6 Постановления Пленума от 12 октября 2006 г. N 53 разъяснено следующее: судам необходимо иметь в виду, что следующие обстоятельства сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;
- взаимозависимость участников сделок;
- неритмичный характер хозяйственных операций;
- нарушение налогового законодательства в прошлом;
- разовый характер операции;
- осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;
- осуществление расчетов с использованием одного банка;
- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;
- использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

Однако эти обстоятельства в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, в частности указанными в п. 5 настоящего Постановления, могут быть признаны обстоятельствами, свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Соответственно, налоговый орган, учитывая ряд разъяснений ВАС РФ (в т.ч. п. 5 Постановления Пленума от 12 октября 2006 г. N 53, п. 8 Постановления Пленума от 30 июля 2013 г. N 57) и рассчитывая в итоге лишить налогоплательщика права на вычеты по НДС (Постановления Президиума ВАС РФ от 1 февраля 2011 г. N 10230/10, от 20 октября 2011 г. N 10095/11 и N 10096/11), может доказывать отрицательный факт - то, что товар (работа, услуга) действительно был приобретен налогоплательщиком, но не у того поставщика, который указан в документах, представленных налогоплательщиком к проверке. Скорее всего, в этих целях налоговым органом будет представлена совокупность доказательств положительных и отрицательных фактов, которые, по его мнению, доказывают искомый отрицательный факт, хотя и косвенно, в совокупности (в т.ч. указанный в документах поставщик-организация в

соответствии с ответом территориального налогового органа не представляет отчетность и не уплачивает налоги, персонала не имеет и заработную плату работникам не выплачивает; транспорта, механизмов и помещений не имеет и не арендует; директором поставщика является лицо без определенного места жительства; управление расчетным счетом поставщика производится исключительно удаленно (по системе "клиент-банк"); все поступающие на расчетный счет поставщика денежные средства ежедневно снимаются (обналичиваются) и т.д.). Подобные наборы фактов, представленных налоговым органом, приведены, например, в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 25 мая 2010 г. N 15658/09, от 3 июля 2012 г. N 2341/12.

Каждое в отдельности косвенное доказательство (в т.ч. из числа приведенных, из упомянутых в п. 6 Постановления Пленума от 12 октября 2006 г. N 53) в принципе может быть подвергнуто вполне обоснованному сомнению с точки зрения предположения о том, что рассматриваемый поставщик в действительности ничего не поставлял. Однако совокупность подобных косвенных доказательств может быть и расценена судом как свидетельствующая об имитации реальной поставки товара (работы, услуги) через анализируемую организацию. Впрочем, налоговым органом может быть представлено и одно прямое доказательство искомого отрицательного факта (например, поставщик как юридическое лицо зарегистрирован позднее указанной в документах даты поставки либо вообще не существует и никогда не существовал).

Следует признать, что иногда налогоплательщики, выстраивая так называемые налоговые схемы, сознательно вовлекают в них несколько субъектов (зачастую формально независимых), придавая каждому из них свою роль (в зависимости от вида схемы), организуя их согласованную деятельность и соответствующий "белый" документооборот для представления контролирующим органам. В п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 разъяснено, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом. Налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей.

Согласованность действий участников схемы обычно в данном качестве обычно документально не фиксируется, а сама схема ее организаторами не раскрывается сторонним лицам (особенно контролирующим органам). Как правило, документооборот, опосредующий соответствующие сделки, формально не противоречит законодательству, но зачастую сделки выглядят необычно с точки зрения сложившегося гражданского оборота. Однако решение вопроса о налоговой согласованности действий может доказываться налоговым органом и без прямого документального подтверждения. Так, в п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2008 г. N 30 "О некоторых вопросах, возникающих в связи с применением арбитражными судами антимонопольного законодательства" разъяснено, что согласованность действий может быть установлена и при отсутствии документального подтверждения наличия договоренности об их совершении. Вывод о наличии одного из условий, подлежащих установлению для признания действий согласованными, а именно о совершении таких действий было заранее известно каждому из хозяйствующих субъектов, может быть сделан исходя из фактических обстоятельств их совершения. Например, о согласованности действий в числе прочих обстоятельств может свидетельствовать тот факт, что они совершены различными участниками рынка относительно единообразно и синхронно при отсутствии на то объективных причин. В п. 5 Постановления Пленума от 12 октября 2006 г. N 53 разъяснено, что в случае наличия особых форм расчетов и сроков платежей, свидетельствующих о групповой согласованности операций, суду необходимо исследовать, обусловлены ли они разумными экономическими или иными причинами (деловыми целями).

Подобный подход неудивителен: решение вопроса о связанных с некоторым деянием и имеющих правовое значение внутренних психологических процессах индивида (вина и ее форма, действительная воля, согласованность действий, беспристрастность и т.д.) в силу того, что их непосредственное познание пока технически крайне сложно, обычно решается через анализ поведения данного индивида (как предшествовавшего рассматриваемому деянию, так и последующего). Иногда подобный подход закрепляется нормативно. Например, в силу ст. 431 ГК РФ для толкования условий договора и определения действительной общей воли сторон во внимание может быть принято в т.ч. предшествующее (переписка; практика, установившаяся во взаимных отношениях) и последующее поведение сторон.

Нельзя не учитывать, что зачастую заинтересованные лица стараются снизить возможности для защиты прав потенциальных оппонентов, всячески ограничивая их в получении информации, которая может быть ими использована при доказывании своей позиции. Для достижения баланса интересов в АПК

РФ, в частности, предусмотрен институт истребования доказательств. В силу ч. 4 ст. 66 АПК РФ лицо, участвующее в деле и не имеющее возможности самостоятельно получить необходимое доказательство от лица, у которого оно находится, вправе обратиться в арбитражный суд с ходатайством об истребовании данного доказательства. Но очевидно то, что доказательство, даже истребованное судом, в итоге может быть и не представлено в дело, в том числе и под благовидным объяснением (вопрос может просто состоять в оценке отрицательных последствий непредставления доказательства).

Однако в настоящее время имеет место определенное правовое последствие непредставления доказательств, выведенное ВАС РФ: в Постановлении Президиума от 6 марта 2012 г. N 12505/11 разъяснено, что нежелание представить доказательства должно квалифицироваться исключительно как отказ от опровержения того факта, на наличие которого аргументированно со ссылкой на конкретные документы указывает процессуальный оппонент. Участвующее в деле лицо, не совершившее процессуальное действие, несет риск наступления последствий такого своего поведения. Поэтому в настоящем случае с не опровергнутыми ответчиком доводами истца судам надлежало согласиться.

Данный подход ВАС РФ по своей сути представляет собой определенную рецепцию идеи, изложенной, например, в ч. 3 ст. 79 ГПК РФ: при уклонении стороны от участия в экспертизе, непредставлении экспертам необходимых материалов и документов для исследования и в иных случаях, если по обстоятельствам дела и без участия этой стороны экспертизу провести невозможно, суд в зависимости от того, какая сторона уклоняется от экспертизы, а также какое для нее она имеет значение, вправе признать факт, для выяснения которого экспертиза была назначена, установленным или опровергнутым.

Сходная норма предусмотрена в ч. 5 ст. 77 КАС РФ: в случае уклонения стороны от участия в экспертизе, непредставления экспертам необходимых документов и материалов для исследования и в иных случаях, если по обстоятельствам административного дела без участия этой стороны экспертизу провести невозможно, суд в зависимости от того, какая сторона уклоняется от экспертизы, а также какое для данной стороны экспертиза имеет значение, вправе признать факт, для выяснения которого экспертиза была назначена, установленным или опровергнутым.

Таким образом, в настоящее время в арбитражном процессе вполне можно считать сформировавшимся правило: при уклонении стороны от представления доказательств для нее, в частности, может наступить такое правовое последствие, как признание судом того факта, который, с точки зрения лица, заявившего ходатайство об истребовании, следовал из непредставленных доказательств. Вопрос, однако, будет состоять в том, четко ли обосновано то, что истребуемые доказательства в действительности есть у той стороны, у которой они истребуются, и, соответственно, можно ли утверждать то, что она именно уклоняется от их представления.

Кроме того, в России, с точки зрения ВАС РФ, предъявление лицом, участвующим в деле, в суд заведомо недостоверных сведений в определенных случаях может влечь за собой наложение штрафа за неуважение к суду (ч. 5 ст. 119 АПК РФ) (п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2011 г. N 51 "О рассмотрении дел о банкротстве индивидуальных предпринимателей").

Представляют интерес сведения, приведенные С.Л. Будылиным: в правовой системе США возможен отказ истцу в иске в связи с его ненадлежащим процессуальным поведением в части представления доказательств. В Англии отказ от раскрытия документов или предоставления информации также может привести к проигрышу дела. Уничтожение документов, подлежащих раскрытию, в том числе электронных, уголовно наказуемо. Однако в Германии возможности сторон гражданского процесса по принудительному получению информации друг от друга весьма ограничены, что характерно и для других стран континентальной Европы <1026>.

<1026> Будылин С.Л. Рентгеновский луч права. Раскрытие доказательств в России и за рубежом // Вестник ВАС РФ. 2014. N 7. С. 63, 71, 81.

Непредставление возражений на доводы процессуального противника в арбитражном процессе России также влечет определенные правовые последствия. В силу ч. 3.1 ст. 70 АПК РФ обстоятельства, на которые ссылается сторона в обоснование своих требований или возражений, считаются признанными другой стороной, если они ею прямо не оспорены или несогласие с такими обстоятельствами не вытекает из иных доказательств, обосновывающих представленные возражения относительно существа заявленных требований. На практике данное положение было применено, например, в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 19 июня 2012 г. N 2665/12, от 17 сентября 2013 г. N 5793/13, от 15 октября 2013 г. N 8127/13. В дореволюционной правовой системе было принято сходное правило: по каждому существенному обстоятельству, приводимому противною стороною, тяжущийся обязан положительно объяснить, признает ли он его или отвергает; если же тяжущийся не дает положительного отзыва о приведенных противною стороною обстоятельствах, то суд может счесть эти обстоятельства

неоспоренными и потому не требующими доказательств <1027>.

<1027> Алфавитный указатель вопросов гражданского права и судопроизводства, разрешенных Гражданским кассационным департаментом Правительствующего Сената в решениях 1876 - 1884 годов / Сост. П.П. Москальский. СПб., 1885. С. 162, 163. URL: <http://dlib.rsl.ru/rsl01003000000/rsl01003545000/rsl01003545198/rsl01003545198.pdf>.

Законодатель иногда сознательно уходит от универсального принципа распределения бремени доказывания, зачастую облегчая жизнь государству. Даже в такой сфере, как публичная штрафная ответственность, бремя доказывания вины лица, привлекаемого к ответственности, при определенных условиях может быть снято с государственного органа. Как указал КС РФ в Постановлении от 27 апреля 2001 г. N 7-П, решая вопрос о распределении бремени доказывания вины, законодатель вправе, если конкретный состав таможенного правонарушения не требует иного, освободить от него органы государственной власти при обеспечении возможности для самих субъектов правонарушения подтверждать свою невиновность. В Постановлении КС РФ от 24 июня 2009 г. N 11-П дана более развернутая аргументация: поскольку специфика предпринимательской деятельности, в связи с которой предусматривается возложение на хозяйствующие субъекты неблагоприятных последствий совершения ими определенных злоупотреблений, заключается в том, что такие деяния совершаются в условиях неочевидности, обеспечение необходимого баланса публичных и частных интересов не исключает возможность возложения бремени доказывания невиновности на осуществляющие предпринимательскую деятельность субъекты, что требует, однако, прямого указания в федеральном законе.

Примечателен перечень, приведенный в п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 14 марта 2014 г. N 16 "О свободе договора и ее пределах": особо значимыми охраняемыми законом интересами в т.ч. являются интересы слабой стороны договора, третьих лиц, публичные интересы. Небезынтересным будет сопоставление данной позиции со ст. 2 Конституции РФ: человек, его права и свободы являются высшей ценностью.

В настоящее время российский законодатель активно реализует идеи о возможности исключения презумпции невиновности при применении неуголовных видов публичной (штрафной) ответственности. Так, в силу ч. 3 ст. 1.5 КоАП РФ лицо, привлекаемое к административной ответственности, не обязано доказывать свою невиновность, за исключением случаев, предусмотренных примечанием к данной статье. Соответственно, в упомянутом примечании предусмотрено, что положение ч. 3 ст. 1.5 КоАП РФ не распространяется, в частности, на административные правонарушения, предусмотренные гл. 12 КоАП РФ "Административные правонарушения в области дорожного движения", совершенные с использованием транспортных средств, в случае фиксации этих административных правонарушений работающими в автоматическом режиме специальными техническими средствами, имеющими функции фото- и киносъемки, видеозаписи, или средствами фото- и киносъемки, видеозаписи.

То, что в отечественном налоговом праве пока отсутствуют подобные положения, во многом является следствием наличия правовых позиций КС РФ, выраженных в Постановлении КС РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П (при производстве по делу о налоговом правонарушении подлежат доказыванию как сам факт совершения такого правонарушения, так и степень вины налогоплательщика). В периоде вынесения данного судебного акта идеи о возможности исключения презумпции невиновности при применении неуголовных видов публичной ответственности не были так популярны, как сейчас.

В этом плане интересен опыт других стран. Так, Д. Ларо отмечает, что в США бремя доказывания переходит к налоговой службе, если будет установлено, что налогоплательщик надлежащим образом ведет налоговую отчетность и сотрудничает с налоговым органом в течение всей налоговой проверки. Сотрудничество означает не просто предоставление в налоговый орган требуемых документов, например в коробках. Документы должны быть подготовлены - пронумерованы, разнесены по видам расходов и т.п., для того чтобы налоговый орган не тратил время и бюджетные средства на их сортировку и отбор <1028>. Указанные особенности дополняет А.Е. Егоров: отказ налогоплательщика от использования административного порядка разрешения налогового спора может толковаться как отказ от сотрудничества с налоговым органом. В таком случае в суде на налогоплательщика будет возложена обязанность по доказыванию своей невиновности <1029>. Р.Р. Вахитов и Н.К. Роверс приводят сведения о том, что в Нидерландах отказ налогоплательщика от представления налоговому органу определенных сведений влечет такое правовое последствие, как переложение бремени доказывания на налогоплательщика <1030>. И.Н. Соловьев высказывается более радикально и отмечает, что в налоговом законодательстве ряда зарубежных стран не действует принцип презумпции невиновности, бремя доказывания при рассмотрении судебных исков всегда лежит на налогоплательщике. Обвиняемый (подозреваемый) лишен при этом права на отказ в представлении сведений, могущих быть использованными в ходе судебного разбирательства <1031>. По всей видимости, государство снижает уровень защиты прав частных лиц (в

том числе путем перераспределения бремени доказывания) в тех сферах деятельности, в которых оно считает соблюдение регулятивных норм особо важным, напрямую определяющим само существование государства.

<1028> Интервью с Д. Ларо, судьей Налогового суда США, профессором // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам II Междунар. научно-практ. конф. 21 - 22 ноября 2008 г. С. 307.

<1029> Егоров А.Е. К вопросу об административном порядке разрешения налоговых споров в Соединенных Штатах Америки // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам Междунар. научно-практ. конф. 12 - 13 ноября 2007 г. С. 70.

<1030> Вахитов Р.Р., Роверс Н.К. Цена чистосердечного раскаяния, или "Вы НЕ имеете права хранить молчание. Все, что Вы скажете, может быть использовано против Вас" // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам II Междунар. научно-практ. конф. 21 - 22 ноября 2008 г. С. 133.

<1031> Соловьев И.Н. Налоговая амнистия. М., 2009. С. 52.

Кроме того, в некоторых случаях уровень защиты прав определенных категорий частных субъектов может быть снижен государством как результат относительно массовых злоупотреблений. Так, доктрина добросовестного налогоплательщика (обозначенная, например, в Определении КС РФ от 25 июля 2001 г. N 138-О) и фактически снизившая уровень защиты прав налогоплательщиков через перевод неопровержимой презумпции о моменте уплаты налога (Постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. N 24-П) в разряд опровержимых, как представляется, стала реакцией государства на относительно массовые попытки осуществления бизнеса на "проблемных банках", который возник после августовского кризиса 1998 года. Примеры имитации исполнения обязанности по уплате налога с использованием "проблемных банков" приведены в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 9 января 2002 г. N 2635/01 и от 5 апреля 2002 г. N 6917/00.

Интересный подход относительно бремени доказывания изложен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 сентября 2012 г. N 3378/12. Исходя из данного судебного акта смещение баланса прав в пользу приоритета процессуальных прав предпринимателя над нарушенными им материальными правами неограниченного круга лиц является формой злоупотребления процессуальными правами. Соответственно, если речь идет о предполагаемом нарушении прав неограниченного круга лиц либо стороны, которая презюмируется как более слабая, то в общем случае обоснованно возложение большего бремени доказывания на противостоящего им субъекта. Например, в Постановлении ЕСПЧ от 30 июля 2009 г. по делу "Даниленков и другие против Российской Федерации": национальное законодательство должно предусматривать распределение бремени доказывания в пользу истца в делах о дискриминации. В Постановлении КС РФ от 23 февраля 1999 г. N 4-П признается, что в договоре срочного банковского вклада с гражданами именно гражданин является экономически слабой стороной и в этих правоотношениях нуждается в особой защите своих прав.

Сходная позиция изложена в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 62 "О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица": если истец утверждает, что директор действовал недобросовестно и (или) неразумно, и представил доказательства, свидетельствующие о наличии убытков юридического лица, вызванных действиями (бездействием) директора, такой директор может дать пояснения относительно своих действий (бездействия) и указать на причины возникновения убытков (например, неблагоприятная рыночная конъюнктура, недобросовестность выбранного им контрагента, работника или представителя юридического лица, неправомерные действия третьих лиц, аварии, стихийные бедствия и иные события и т.п.) и представить соответствующие доказательства. В случае отказа директора от дачи пояснений или их явной неполноты, если суд сочтет такое поведение директора недобросовестным (ст. 1 ГК РФ), бремя доказывания отсутствия нарушения обязанности действовать в интересах юридического лица добросовестно и разумно может быть возложено судом на директора.

Но кроме разрешения вопроса относительно бремени доказывания, необходимо определить, при каких условиях соответствующее лицо, участвующее в деле, будет считаться исполнившим свою обязанность по доказыванию, а другое лицо - опровергнувшим представленные доказательства. Так, для налогоплательщика должны быть очевидны способы и разумные пределы для доказывания им прав на льготы (вычеты, расходы), а для налогового органа - способы и разумные пределы для опровержения таких доказательств налогоплательщика. Пленум ВАС РФ в п. 1 Постановления от 12 октября 2006 г. N 53 разъяснил: представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой льготы является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы. Исходя из Определений КС РФ от 4 июня 2007 г. N 320-О-П и N 366-О-П, бремя доказывания необоснованности

расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы. В Определении КС РФ от 1 октября 2009 г. N 1270-О-О отмечается, что налоговые органы при рассмотрении налоговых споров в суде имеют возможность доказывать при наличии достаточных к тому оснований, что деятельность налогоплательщика не имеет реального экономического характера и осуществляется исключительно в целях искусственного увеличения расходов, уменьшающих налоговую базу по соответствующему налогу.

В этой связи представляет интерес позиция о выделении в отечественных налоговых спорах так называемого **стандарта доказывания**. В частности, данный подход предлагает И.В. Цветков, по мнению которого стандарты (критерии) доказывания устанавливают пороговые требования к доказательствам, которые должна представить сторона, на которую закон возлагает первичное бремя доказывания соответствующих юридических фактов, прежде чем обязанность доказывания перейдет к другой спорящей стороне <1032>. С.Л. Будылин, рассматривая правовую систему США, приводит сходные сведения: в результате представления истцом первичных доказательств бремя предъявления преодолевается и инициатива в части доказывания переходит к ответчику <1033>.

<1032> Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе: Практич. пособ. по судебной защите. М., 2004. С. 27.

<1033> Будылин С.Л. Внутренне убеждение или баланс вероятностей? Стандарты доказывания в России и за рубежом // Вестник ВАС РФ. 2014. N 3. С. 38.

Интересно то, что в Постановлении ВС РСФСР от 24 октября 1991 г. N 1801-1 "О Концепции судебной реформы в РСФСР" был применен термин "стандарты доказывания и решения дел в суде". Однако нельзя не учитывать, что в современной российской процессуальной науке зачастую выражается отрицательное отношение к зарубежной теории стандартов доказывания <1034>. При этом фактическое наличие в современном российском судебном процессе стандартов доказывания подтверждается, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 6 марта 2012 г. N 12505/11: истец представил достаточно серьезные доказательства и привел убедительные аргументы в пользу своих доводов; при названных обстоятельствах в силу ст. 65 АПК РФ именно на ответчика перешло бремя доказывания обратного.

<1034> Баулин О. Изменение бремени доказывания и фактической ситуации в доказывании при разбирательстве гражданских дел // Арбитражный и гражданский процесс. 2009. N 8; Зубович М.М. Правомерны ли "юридические качели" в механизме процессуального взаимодействия? (Приглашение к дискуссии) // Российская юстиция. 2008. N 9.

Р. Леже приводит сведения о том, что на языке английских юристов о стандарте доказывания говорят для того, чтобы определить, до какой степени достоверности должна доказывать та сторона, на которой лежит бремя доказывания <1035>. С точки зрения А.Г. Карапетова, под стандартом доказывания следует понимать требуемую степень достоверности доказательств, при которой суду следует признавать факт доказанным. Бремя доказывания, вытекающее из общих принципов процесса или установленных в материальном праве опровержимых презумпций, считается реализованным, если сторона предъявила доказательства, достаточные с точки зрения применимого стандарта доказывания. В ситуации, когда сторона, на которой лежит бремя доказывания, представляет доказательства, достаточные с точки зрения релевантного стандарта доказывания, суд должен признать факт доказанным, если другая сторона не представит доказательства обратного, которые достаточны, чтобы посеять такие сомнения в данном факте, что его вероятность снизится ниже релевантного стандарта доказывания <1036>.

<1035> Леже Р. Великие правовые системы современности: сравнительно-правовой подход. М., 2010. С. 448.

<1036> Карапетов А.Г. Проблемы доказательственного права: итоги круглого стола от 24 февраля 2014 г. URL: http://zakon.ru/Blogs/problemy_dokazatelstvennogo_prava_itogi_kruglogo_stola_ot_24_fevralya_2014/10881.

С.Л. Будылин предлагает следующее определение: стандарт доказывания - это (объективный) критерий, на основании которого суд или присяжные оценивают доказательства для установления фактов дела. В англосаксонских юрисдикциях для разрешения гражданско-правовых споров по общему правилу применяется стандарт "перевес доказательств" ("баланс вероятностей"), в отличие от уголовных дел, где используется стандарт "за пределами разумных сомнений". Стандарт "перевес доказательств" означает, что суд принимает решение в пользу стороны, которая представила хоть немного более весомые (не обязательно абсолютно убедительные) доказательства своей правоты. Именно он обеспечивает

наиболее эффективное разрешение гражданско-правовых споров, так как гарантирует процессуальное равенство истца и ответчика и минимизирует суммарные негативные последствия вероятных судебных ошибок. В континентально-европейских юрисдикциях, включая Россию, используются не объективные стандарты доказывания, а субъективный критерий внутреннего убеждения судьи <1037>. Как полагает Р.А. Познер, стандарт перевеса доказательств, который применяется в гражданских делах, предписывает лицу, решающему вопрос факта, принимать решение в пользу стороны (обычно истца, хотя и не всегда), которая несет бремя доказательства, если излагаемая этой стороной версия спорных фактов с большей вероятностью соответствует истине, чем версия другой стороны. В уголовных же делах имеет место требование доказанности при полном отсутствии оснований для сомнения в ней <1038>. Впрочем, американский стандарт "вне разумных сомнений" является не абсолютным: он предполагает, что возможность ошибки при доказывании факта не превышает 10% <1039>.

<1037> Будылин С.Л. Внутреннее убеждение или баланс вероятностей? Стандарты доказывания в России и за рубежом // Вестник ВАС РФ. 2014. N 4. С. 65.

<1038> Познер Р.А. Экономический анализ права. М., 2004. Т. 2. С. 738, 739.

<1039> Новиков В. Кто и когда выигрывает в антимонопольных процессах? // Конкуренция и право. 2014. N 3. С. 34.

Вопрос о том, какой именно стандарт доказывания из выделенных в западных правовых системах ("перевес доказательств" либо "за пределами разумных сомнений") в большей степени применим в отечественных судебных налоговых спорах, на практике разрешается, скорее, в пользу стандарта "перевес доказательств". Кроме того, сложно согласиться с тем, что стандарты доказывания являются объективными, а критерий внутреннего убеждения судьи - субъективным. Более приемлемой представляется такая точка зрения: и стандарты доказывания, и критерий внутреннего убеждения судьи являются в меньшей либо в большей степени субъективными. В частности, вопрос о том, выполнены ли стандарты "перевес доказательств" либо "за пределами разумных сомнений", не может не иметь субъективной составляющей, поскольку предполагает оценку, осуществляемую конкретным человеком (например, судьей) либо группой людей (в т.ч. присяжными заседателями, коллегией судей).

Тем не менее на налогоплательщика возлагается именно первичное бремя доказывания прав на льготы (вычеты, расходы и пр.), которое в случае его обоснования надлежащим образом оформленными документами считается исполненным. В этом случае стандарт доказывания налогоплательщиком соблюден, обязанность по опровержению документально подтвержденных прав переходит к налоговому органу. И.В. Цветков, оперируя терминами Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53, отмечает, что с точки зрения налогового и процессуального законодательства первичное бремя доказывания порождающих налоговую выгоду фактов лежит на налогоплательщике <1040>. Очевидно и то, что в конкретной ситуации позиции налогоплательщика и налогового органа относительно того, исполнен ли ими стандарт доказывания, могут и не совпадать. Окончательный ответ на данный вопрос остается за судом.

<1040> Цветков И.В. Рассмотрение в арбитражных судах дел о налоговой выгоде // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам III Междунар. научно-практ. конф. 13 - 14 ноября 2009 г. С. 39.

Подобные подходы имеют место и в актах ЕСПЧ. Так, в Постановлении ЕСПЧ от 10 января 2012 г. по делу "Ананьев и другие против Российской Федерации" подчеркивается, что бремя доказывания, возлагаемое на заявителя в судебном разбирательстве по поводу компенсации, не должно быть чрезмерным. От него может потребоваться доказуемое изложение случая жестокого обращения и представление таких доказательств, какие являются легко доступными, например подробное описание условий содержания под стражей, показания свидетелей или ответы со стороны надзирающих органов. После этого бремя доказывания переходит к властям, чтобы они могли опровергнуть утверждения о жестоком обращении посредством документальных доказательств, способных продемонстрировать, что условия содержания заявителя под стражей не нарушали ст. 3 Конвенции.

Необходимо определить, что именно подразумевается под фразой "бремя доказывания переходит к другой спорящей стороне" при достижении первой спорящей стороной стандарта доказывания. Здесь имеется в виду то, что другая спорящая сторона может действовать по меньшей мере двумя путями - опровергать (порочить) доказательства, представленные первой спорящей стороной для достижения стандарта доказывания, либо, не оспаривая достижение первой спорящей стороной стандарта доказывания, приводить иные доказательства, исключающие удовлетворение заявленных ей требований. Так, если налогоплательщик представил документы по п. 1 ст. 171 НК РФ в обоснование права на вычеты

по НДС (например - счет-фактуру и накладную на приобретенный товар), то налоговый орган, действуя первым путем, может привести доказательства того, что указанный в документах поставщик в действительности не поставлял данный товар, документы являются ненадлежащими, вследствие чего право на вычеты налогоплательщиком в действительности не доказано. В том же случае, если налоговый орган будет действовать вторым путем, он не будет оспаривать самого по себе факта выполнения налогоплательщиком первичного бремени доказывания права на вычеты по НДС, но, например, обоснует то, что вычет не мог быть применен налогоплательщиком в контролируемом периоде, т.к. относится к совсем иному периоду, а возможности перемещения вычета в желаемый налогоплательщиком период НК РФ не предоставляет. Данное разграничение возможных технологий современной судебной работы по налоговым спорам в определенной степени условно и, в частности, соотносится с рассмотренными Т.М. Яблочковым, соответственно, теорией отрицания и теорией возражения <1041>. Тем не менее на практике в основной массе налоговых споров (по поводу прав на расходы и вычеты) налоговый орган действует первым путем - опровергает достижение налогоплательщиком стандарта доказывания данных прав.

<1041> Яблочков Т.М. Суспензивное условие и бремя доказывания // Юридический вестник. 1916. Книга XV (III). С. 87 - 126. URL: http://zakon.ru/Blogs/One/16157?entryName=yablochkov_tm_suspenzivnoe_uslovie_i_bremya_dokazyvaniya_yu_ridicheskij_vestnik_1916.

Следует отметить, что стандарты доказывания по налоговым спорам могут изменяться с течением времени. Это может произойти и вследствие изменения законодательства, но в ряде случаев они могут перемениться и при стабильном правовом регулировании, в том числе по причинам инициирования заинтересованными лицами ранее отсутствовавших категорий дел, появления новых правовых позиций судов. Хороший практический специалист по налоговому праву, как правило, владеет современными стандартами доказывания по соответствующей категории дел.

В связи с изложенным представляет интерес позиция Э.Л. Панеях и В.В. Новикова, исходя из которой степень подозрительности любого контрольно-надзорного ведомства в первую очередь зависит от законодателя. В то же время уровень стандартов доказывания, которые предъявляются к ведомству в судах, обратно пропорционален степени подозрительности <1042>. Иными словами, некоторое контрольно-надзорное ведомство может позволить себе быть крайне подозрительным при невысоких стандартах доказывания, установленных для него законодателем и судебной практикой.

<1042> Панеях Э.Л., Новиков В.В. Излишне подозрительное ведомство: последствия "палочной" системы для работы Федеральной антимонопольной службы (серия "Аналитические записки по проблемам правоприменения", февраль 2014). СПб., 2014. С. 4, 5. URL: http://www.enforce.spb.ru/images/analit_zapiski/Web_IRL_2014_02_PolicyMemo_EllaPaneyakh_Novikov_FAS_bur_expansion.pdf.

Из позиции С.В. Овсянникова можно сделать вывод, что стандарты доказывания по конкретным категориям налоговых споров могут быть основаны как на **неформальном**, так и на **формальном** подходе судов <1043>.

<1043> Овсянников С.В. К вопросу о соотношении материального и формального в налоговых спорах // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам II Междунар. научно-практ. конф. 21 - 22 ноября 2008 г. С. 226.

Иногда формальный подход следует из законодательства и практически не модифицируется судами. Так, в соответствии с п. 1 ст. 169, п. 1 ст. 172 НК РФ применение налогоплательщиком вычета по НДС в общем случае возможно при наличии у него счета-фактуры, выданного продавцом товара (работы, услуги). Соответственно, отсутствие у налогоплательщика счета-фактуры практически всегда будет означать и отсутствие у него права на вычет по НДС. С другой стороны, непосредственно в налоговом законодательстве может быть предусмотрен и менее формальный подход. Например, в силу п. 1 ст. 252 НК РФ для целей налога на прибыль организаций (а также субсидиарно - для целей НДС, ЕСХН, УСН с объектом "доходы минус расходы") произведенные расходы могут быть подтверждены документами, подтверждающими их косвенно.

Впрочем, жесткой границы между формальным и неформальным подходом быть не может - любой практический вариант является либо в большей степени формальным, либо в большей степени неформальным. Соответственно, не исключены и "пограничные" случаи.

Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 в основном ориентирует суды на неформальный подход, предполагающий возможность установления действительно имевших место отношений между частными субъектами, а не определение налоговых последствий деятельности исключительно по ее документальному оформлению. Кроме того, неформальный подход в большей степени предполагает учет экономической сущности налога (его элементов) как правового последствия облагаемой деятельности налогоплательщика, т.е. обычно позволяет в большей степени достичь справедливости в налогообложении. Как отмечает А.А. Иванов, фактически и налоговые органы, и налогоплательщики сейчас отказались от формального подхода и перестроили свою работу с учетом положений указанного Постановления Пленума ВАС РФ <1044>.

<1044> Иванов А.А. Вопросы международно-правового регулирования и национальной позиции России в сфере налогообложения. Специфика роли арбитражных судов в построении национальной налоговой политики // Закон. 2013. N 10. С. 42.

Пример неформального подхода, учитывающего экономическую сущность расходов по налогу на прибыль (в виде амортизации), продемонстрирован в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 сентября 2007 г. N 829/07. Суд указал, что право на начисление амортизации по объектам капитального строительства возникает у налогоплательщика с момента введения объекта в эксплуатацию, а не с подачей документов на государственную регистрацию прав на объект.

Но не следует полагать, что неформальный подход всегда должен являться определяющим при разрешении налоговых споров. Формальный подход означает повышенную степень правовой определенности и обычно предполагает наличие четкого перечня документов (доказательств), обосновывающих права (обязанности). При этом у лица, заинтересованного в использовании прав, должна быть реальная возможность для получения этих документов (доказательств). В п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 отражен и формальный подход: представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения. Но в то же время в рамках формального подхода должно быть исключено и уклонение от обязанностей путем непрохождения соответствующих процедур, несоставления документов (их уничтожения) и т.д. Кроме того, формальный подход не позволяет учесть реальные особенности конкретных случаев, имеющие существенное значение с точки зрения справедливости.

Можно привести примеры изменения подходов судов и при стабильном законодательстве. В частности, в Постановлении КС РФ от 21 января 2010 г. N 1-П признается, что практика высшего судебного органа (в рассмотренном случае - ВАС РФ) может быть не только сформирована (в терминологии п. 5 ч. 3 ст. 311 АПК РФ - определена), но и изменена. Конкретный пример изменения практики ВАС РФ констатирован в Постановлении КС РФ от 5 марта 2013 г. N 5-П: позиция о субъекте платы за загрязнение окружающей природной среды (за размещение отходов) отличается в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 9 декабря 2008 г. N 8672/08 и от 17 марта 2009 г. N 14561/08.

В связи со сменой подхода с неформального на формальный земельный налог в настоящее время может быть истребован у определенного лица, только если право на соответствующий земельный участок зарегистрировано за ним в ЕГРП (п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 г. N 54). Ранее имела место неформальная позиция - исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 14 октября 2003 г. N 7644/03 отсутствие документа о праве пользования землей, получение которого зависит исключительно от волеизъявления самого пользователя, не может служить основанием для освобождения его от уплаты налога на землю.

Сходная формализация некоторое время имела место в практике ВАС РФ в части налога на имущество организаций в отношении недвижимого имущества. Первоначально исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2008 г. N 16078/07 была актуальной правовая позиция, в соответствии с которой ни НК РФ, ни законодательство о бухгалтерском учете не содержат такого условия для налогообложения имущества организации и его постановки на учет в качестве основного средства, как наличие у организации права собственности на объекты недвижимости, зарегистрированного в установленном порядке. Факт принятия объектов основных средств на учет по счету 01 и использования их в производственной деятельности с начислением амортизации свидетельствует о наличии объекта обложения налогом на имущество, поэтому порождает обязанность общества исчислять и уплачивать названный налог в порядке, установленном гл. 30 НК РФ.

Впоследствии в соответствии с Постановлением Президиума ВАС РФ от 29 марта 2011 г. N 16400/10 плательщиком налога на имущество организаций стало считаться только такое лицо, которое в ЕГРП указано как обладающее правом собственности (правом оперативного управления, правом

хозяйственного ведения) на объект недвижимого имущества.

В настоящее время, как это следует из п. 2 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. N 148 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации", фактически возвращена предшествующая позиция: в случае приобретения в собственность объектов недвижимости приобретатель становится плательщиком налога на имущество организаций независимо от наличия государственной регистрации перехода права собственности, поскольку в силу законодательства о бухгалтерском учете такая регистрация не указана среди обязательных условий учета соответствующих объектов на балансе в качестве основных средств. Вообще говоря, данная правовая позиция требует симметрии: вне зависимости от государственной регистрации права собственности у налогоплательщика должно быть право на учет расходов, связанных с созданием и (или) приобретением этого объекта, в т.ч. через амортизацию. Именно это и было подтверждено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 30 октября 2012 г. N 6909/12, впоследствии данный подход был закреплен в п. 4 ст. 259 НК РФ.

Интересно то, что в плане другого поимущественного налога - транспортного - сейчас имеет место достаточно формальный подход: исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 15 декабря 2011 г. N 12223/10 факт регистрации транспортного средства является принципиальным (и, соответственно, определяющим) для вывода о том, что у владельца имеется обязанность по уплате транспортного налога. Такая позиция, вообще говоря, предполагает возможность истребования транспортного налога и в том случае, если транспортное средство вообще отсутствует (хотя и продолжает быть зарегистрированным на владельца).

Некоторая коррекция данной позиции приведена в Определении ВС РФ от 17 февраля 2015 г. по делу N 306-КГ14-5609. С точки зрения Суда, применительно к обложению транспортным налогом потерпевшего аварию самолета до момента завершения расследования уголовного дела по факту данного авиационного происшествия органом СКР проведение налогоплательщиком действий по снятию самолета с учета не представлялось возможным. Президиумом ВАС РФ в Постановлении от 15 декабря 2011 г. N 12223/10 действительно сформирована правовая позиция, согласно которой списание транспортного средства с баланса организации без снятия его с учета в регистрирующем государственном органе не освобождает налогоплательщика, на которого зарегистрировано транспортное средство, от обязанности по исчислению и уплате транспортного налога. Данный вывод сделан с учетом того, что при утилизации (списании) транспортного средства юридическое лицо, за которым оно зарегистрировано, обязано снять его с учета по указанному основанию в подразделениях ГИБДД по месту его регистрации, представив в указанный уполномоченный орган регистрационные документы, регистрационные знаки и паспорт транспортного средства. Судебная коллегия отмечает, что в случае, когда действующее налоговое законодательство связывает момент возникновения обязанности по уплате налога либо прекращения такой обязанности с действиями налогоплательщика и на последнего возлагается обязанность в том числе по обращению в компетентные органы с заявлением о постановке или снятии с регистрационного учета соответствующего объекта налогообложения, то есть регистрация носит заявительный характер, риски наступления неблагоприятных последствий несовершения таких действий лежат именно на налогоплательщике. Доказательств, подтверждающих уклонение налогоплательщика от снятия транспортного средства с учета, налоговый орган в ходе рассмотрения данного спора не представил и не опроверг доводы налогоплательщика о наличии объективных причин, препятствующих совершению указанных действий.

Соответственно, резюмируя, можно утверждать, что для тех поимущественных налогов, предметы которых подлежат той или иной государственной регистрации (земельный, транспортный, на имущество физических лиц), судебная практика в настоящее время в основном склоняется к формальному подходу - факт регистрации предмета налога на налогоплательщика влечет обязанность по его уплате. Если же предмет налога не всегда подлежит государственной регистрации (налог на имущество организаций - основные средства, которые могут и не быть недвижимым имуществом), то подход скорее является неформальным - для налогообложения достаточно факта использования имущества как основного средства.

Достаточно необычна крайняя формализация объекта ЕНВД в п. 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. N 157 "Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации": неосуществление в течение определенного налогового периода предпринимательской деятельности соответствующего вида не является основанием для освобождения плательщика ЕНВД от обязанностей представлять налоговую декларацию и уплачивать этот налог. По мнению Суда, статус плательщика ЕНВД прекращается только в случае снятия с учета в налоговом органе в качестве плательщика ЕНВД (п. 3 ст. 346.28 НК РФ). Представляется, что данный подход не следует из НК РФ и, в частности, не может быть объяснен ни через экономическое основание налога (п. 3 ст. 3 НК РФ), ни через какую-либо

высоковероятную презумпцию. Например, весьма сомнительным и маловероятным было бы такое утверждение: состоишь на учете как налогоплательщик ЕНВД - значит, осуществляешь облагаемую деятельность. Гораздо логичнее представляется менее жесткая презумпция: осуществляешь облагаемую ЕНВД деятельность - значит, должен уплачивать ЕНВД (даже если реальный доход меньше вмененного).

Тем не менее рассматриваемая правовая позиция ВАС РФ вполне соотносится с мнением Н.В. Романенко: в качестве юридического факта для ЕНВД выступает не размер полученного дохода и даже не факт его получения, а заявленное намерение заниматься определенной деятельностью, которая характеризуется физическими показателями, указанными в ст. 346.29 НК РФ <1045>. Однако если следует уплатить деньги в бюджет не исходя из результата деятельности (пусть даже презюмируемого) частного субъекта, а только в связи с заявлением намерения ее осуществлять, то такой платеж в большей степени является сбором, чем налогом, поскольку речь фактически идет о покупке права осуществлять деятельность.

<1045> Романенко Н.В. О понятии дохода в разных отраслях права // Налоговед. 2014. N 4. С. 32.

В плане вычетов (расходов) по НДС (налогу на прибыль организаций) формальный подход в свое время был продемонстрирован в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. N 9299/08 на основании объяснений физического лица, числящегося учредителем и генеральным директором организации (поставщика) и отрицавшего свое фактическое отношение к данной организации (при отсутствии спора о фактическом приобретении налогоплательщиком товара и его использовании), был сделан вывод об отсутствии у налогоплательщика права на использование вычетов по НДС и на учет расходов по налогу на прибыль.

Впоследствии в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 марта 2010 г. N 15574/09 фактически имела место смена подхода. Суд признал право налогоплательщика на учет расходов по налогу на прибыль. ВАС РФ отметил, что инспекция не опровергла представленных налогоплательщиком доказательств, свидетельствующих о реальности совершенных хозяйственных операций по возмездному приобретению оборудования, и не доказала того обстоятельства, что упомянутые операции в действительности не совершались. Дальнейшее развитие неформального подхода (применительно к НДС) было осуществлено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 апреля 2010 г. N 18162/09. Суд указал, что вывод о недостоверности счетов-фактур, подписанных не лицами, значащимися в учредительных документах поставщиков в качестве руководителей этих обществ, не может самостоятельно, в отсутствие иных фактов и обстоятельств рассматриваться в качестве основания для признания налоговой выгоды необоснованной. Следует отметить, что в данном Постановлении Президиума ВАС РФ сделан вывод о пределах должной осмотрительности налогоплательщика по отношению к контрагенту - суд указал, что при заключении договоров поставки общество, проявляя должную осмотрительность, удостоверилось в правоспособности поставщиков и их надлежащей государственной регистрации в качестве юридических лиц, получив соответствующие выписки из ЕГРЮЛ. Таким образом, в указанном Постановлении Президиума ВАС РФ фактически обозначен некий "средний", "разумный", "осмотрительный" налогоплательщик, который без несоизмеримых временных и финансовых затрат с помощью общедоступных средств может осуществить упрощенную проверку "благонадежности" своего контрагента по "обычным" сделкам и тем самым обеспечить себе право на вычеты по НДС.

Однако уровень должной осмотрительности налогоплательщика в описанном случае является минимальным, то есть в иных ситуациях он вполне может быть и выше, в зависимости и от того, какой именно товар (работа, услуга) и в каких условиях приобретает налогоплательщиком. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 мая 2010 г. N 15658/09 обращено внимание на то, что налогоплательщик, приобретающий подрядные работы и обладающий знаниями о характере и специфике выполняемых работ, заключил договоры с организациями, не имеющими деловой репутации и необходимого профессионального опыта, а также лицензий на выполнение соответствующих работ. При заключении спорных субподрядных договоров с такими организациями указывались лишь вид и общая стоимость выполняемых работ без конкретизации и определения их объема и без согласования технических заданий и проектно-сметной документации. Кроме того, с точки зрения ВАС РФ, суды, отклоняя каждый из доводов инспекции в отдельности (об указании в качестве учредителей и руководителей у спорных организаций - контрагентов лиц, не являвшихся таковыми; о несуществовании этими обществами реальной предпринимательской деятельности; о невозможности выполнения спорных субподрядных работ ввиду отсутствия у них материально-технической базы, трудовых ресурсов и лицензий на выполнение соответствующих видов работ; об отсутствии согласованных с налогоплательщиком технических заданий и смет; о наличии противоречий в показателях, характеризующих объем работ, принятых заказчиком, и суммарный объем работ, выполненный совместно налогоплательщиком и субподрядчиками), не оценили все имеющиеся доказательства по делу в их

совокупности и взаимосвязи.

При применении указанных позиций следует иметь в виду, что исходя из Постановлений Президиума ВАС РФ от 18 ноября 2008 г. N 7588/08, от 1 февраля 2011 г. N 10230/10, от 19 апреля 2011 г. N 17648/10 и от 31 мая 2011 г. N 17649/10 сам по себе факт несения расходов на приобретение товаров (работ, услуг) не имеет значения для их учета в целях исчисления НДС, если указанный в документах контрагент - юридическое лицо в действительности не существует (отсутствует в ЕГРЮЛ). Данная позиция ВАС РФ подтверждает требование правовой определенности - в том случае, когда контрагент налогоплательщика зарегистрирован надлежащим образом в ЕГРЮЛ (ЕГРИП), эти сведения доступны для налогоплательщика (в том числе в части ЕГРЮЛ - на сайте ФНС России) и иные основания для того, чтобы усомниться в законности сделки отсутствуют, налогоплательщик вправе рассчитывать на вычеты и расходы. В частности, в рамках таких споров может быть поставлен вопрос об ИНН контрагента. В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 1 февраля 2011 г. N 10230/10, от 20 октября 2011 г. N 10095/11 и N 10096/11 отмечается, что в ЕГРЮЛ юридические лица, которые были указаны в представленных предпринимателем документах, отсутствуют. Их ИНН ввиду несоответствия содержащихся в них контрольных чисел числам, определяемым с помощью специального алгоритма расчета, в принципе не могли быть присвоены какому-либо юридическому лицу. Из изложенных обстоятельств следует, что в документах, представленных налогоплательщиком в подтверждение спорных хозяйственных операций, содержались сведения о несуществующих юридических лицах (контрагентах).

В плане расходов по налогу на прибыль (НДФЛ) в настоящее время актуально Постановление Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. N 2341/12, в рамках которого налоговым органом фактически было обосновано то, что налогоплательщик приобретал спорные товары, но не у того поставщика, который проходил по документам, а у иного (неизвестного). По этим основаниям налоговый орган сделал вывод об отсутствии у налогоплательщика права на учет расходов по налогу на прибыль организаций. По мнению ВАС РФ, при принятии инспекцией оспариваемого решения, в котором была установлена недостоверность представленных заводом документов и содержались предположения о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежат определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам. Иной правовой подход влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль. При этом в случае, когда налоговый орган установил не проявление налогоплательщиком необходимой степени осмотрительности при выборе контрагента, именно на налогоплательщика в силу требований ч. 1 ст. 65 АПК РФ возлагается обязанность доказать рыночность цен, примененных по оспариваемым сделкам. В свою очередь, налоговый орган, не соглашаясь с размером расходов, учтенных налогоплательщиком при исчислении налога на прибыль по рассматриваемым хозяйственным операциям, не лишен возможности опровергнуть представленный налогоплательщиком расчет, обосновав несоответствие таких цен рыночным и, как следствие, завышение соответствующих расходов.

Имеют место следующие обобщенные разъяснения: если по итогам налоговой проверки налоговый орган убедительно обосновал то, что указанный в документах контрагент организации, поставивший ей в проверенном периоде товары, в действительности не мог этого осуществлять, поскольку не был зарегистрирован в ЕГРЮЛ, то с учетом правовой позиции, изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. N 2341/12, организация вправе в данных условиях учитывать расходы на приобретение товара, если докажет факт их осуществления и приобретение реального товара по рыночной цене <1046>.

<1046> Рекомендации Научно-консультативного совета при АС Волго-Вятского округа "Вопросы применения налогового законодательства" (по итогам заседания 28 мая 2015 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2015. N 4; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс"; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

Указанные тенденции иллюстрируют позицию Д.М. Щекина: налоговое право не только в нашей стране, но и во всем мире постепенно деформализуется. Девальвируются правовые основы самой сделки, оболочки юридических лиц, усиливается доминирование экономической сущности в налогообложении <1047>.

<1047> Щекин Д.М. Налоговое право не только в нашей стране, но и во всем мире постепенно деформализуется // Закон. 2013. N 10. С. 20.

Поскольку значительный объем доказательств по налоговым спорам представляет собой документы

о хозяйственной деятельности налогоплательщика, вопрос о том, подписывало ли конкретное лицо определенный документ (например, налоговую декларацию, договор, накладную, доверенность), может иметь существенное юридическое значение. В частности, если налоговая декларация не подписывалась самим налогоплательщиком (его представителем), то этот документ не является налоговой декларацией в смысле ст. 80 НК РФ и не свидетельствует о том, какую именно сумму налога должен уплатить налогоплательщик по итогам соответствующего периода. Если индивидуальным предпринимателем (его представителем) не подписывались документы о продаже некоторого товара и иных доказательств продажи данного товара нет, то отсутствует реализация в терминологии ст. 39 НК РФ и соответствующие ей налоговые последствия. В этой связи актуальна позиция, изложенная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 июля 2011 г. N 1719/11. По мнению Суда, лицо, не заключавшее договор, ограничено в своих возможностях доказать данный факт. Поэтому без удовлетворения ходатайства об истребовании оригиналов документов невозможно оценить обоснованность доводов лица о поддельности его подписи на этих документах.

Рассматривая вопросы доказывания в налоговых спорах, нельзя не отметить позицию А.Ф. Черданцева. По мнению данного ученого, новое процессуальное законодательство не избежало использования термина "доказательство" в двух смыслах (как факт и как источник доказательства). Когда речь идет об оценке доказательств, имеются в виду как доказательства-факты, так и доказательства-источники, поскольку нельзя оценить доказательства, определить их доказательственное значение, не оценивая самих источников доказательств <1048>. С учетом того что в налоговых спорах налоговые органы и суды, как правило, оценивают прошлую деятельность налогоплательщика по первичным документам, существенное значение может иметь первоначальная оценка документов как источников доказательств о юридических фактах прошлого. Если представленный налогоплательщиком документ как источник доказательств не вызывает сомнений, то последующая оценка уже предполагает анализ налоговых последствий имевшего место юридического факта.

<1048> Черданцев А.Ф. Логико-языковые феномены в юриспруденции. М., 2012. С. 179 - 181.

Как отмечает М.К. Треушников, под доказыванием (доказательством) в логике понимают установление истинности одного суждения с помощью других уже известных положений, суждений, принимаемых за истинные. При этом понятия "доказывание" и "доказательство" употребляются как тождественные. Судебными доказательствами являются сведения о фактах, обладающие свойством относимости, способные прямо или косвенно подтвердить имеющие значение для правильного разрешения судебного дела факты, выраженные в предусмотренной законом процессуальной форме, полученные и исследованные в строго установленном процессуальным законом порядке <1049>. Поскольку **lex de future, judex de praeterio** - закон действует на будущее, судья рассматривает прошлое <1050>, судебные доказательства практически всегда представляют собой сведения о фактах прошлого.

<1049> Треушников М.К. Судебные доказательства. М., 2004. С. 72, 73.

<1050> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 233.

Представляют интерес сведения, приведенные С.Л. Будылиным: в правовой системе США бремя доказывания (**burden of proof**) разделяется на два отдельных бремени: бремя предъявления (**burden of production**) и бремя убеждения (**burden of persuasion**) <1051>. В отечественной правовой науке имел место сходный подход: как полагал русский ученый Т.М. Яблочков, фактические обстоятельства путем утверждений должны быть вносимы в процесс сторонами (бремя утверждения, **onus proferendi**). Кроме того, доказательства должны быть представляемы сторонами (бремя доказывания, **onus probandi**) <1052>.

<1051> Будылин С.Л. Внутренне убеждение или баланс вероятностей? Стандарты доказывания в России и за рубежом // Вестник ВАС РФ. 2014. N 3. С. 36.

<1052> Яблочков Т.М. Бремя утверждения (onus proferendi) в гражданском процессе. Петроград, 1916. С. 3; URL: http://zakon.ru/Blogs/One/14573?entryName=yablochkov_tm_bremya_utverzhdeniya_onus_proferendi_v_grazhdanskom_processe_pg_1916.

Рассмотрение вопросов оценки доказательств вполне может производиться с учетом шуточного английского **duck-test** - если нечто выглядит как утка, плавает как утка и крикает как утка, то это, вероятно, утка и есть <1053>. Понятно, что, например, накладная на отпуск товара исходя из указанной на ней даты, составленная год назад, не с абсолютной точностью свидетельствует о том, что год назад действительно

имел место отпуск товара (всегда есть некоторая вероятность того, что накладная могла быть составлена ошибочно, в ней умышленно могли быть искажены сведения и т.д.). Однако в отсутствие значимых оснований для сомнений в достоверности накладной суд, скорее всего, воспримет ее именно как доказательство отраженной в ней поставки товара.

<1053> URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Утиный_тест.

В плане общих подходов к бремени (стандартам) доказывания следует отметить и универсальный принцип, сложившийся в практике Верховного суда США: больше доказательств требуется для получения вывода, что случилось нечто нерациональное или необычное, чем в случае, когда речь идет о чем-то обыденном и рациональном <1054>. С точки зрения А.Г. Карапетова, чем более невероятно доказываемое обстоятельство, тем более весомые доказательства должны быть приведены в его подтверждение для целей соблюдения релевантного стандарта доказывания. В этой связи огромное значение при оценке соблюдения стандарта доказывания имеет адекватная оценка судом реальной картины мира и распространенности тех или иных явлений <1055>. Предельный случай такого подхода закреплен в ч. 1 ст. 69 АПК РФ, в ч. 1 ст. 61 ГПК РФ и в ч. 1 ст. 64 КАС РФ: обстоятельства, признанные судом общеизвестными, не нуждаются в доказывании. **Quod constant dare, non debet verificari** - то, что очевидно, не требует доказывания <1056>. Другой предельный случай - то, что в принципе невозможно, доказано быть не может.

<1054> Новиков В. Стал бы он оборачиваться? // Конкуренция и право. 2011. N 3. С. 21.

<1055> Карапетов А.Г. Проблемы доказательственного права: итоги круглого стола от 24 февраля 2014 г. URL: http://zakon.ru/Blogs/problemy_dokazatelstvennogo_prava_itogi_kruglogo_stola_ot_24_fevralya_2014/10881.

<1056> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 165.

Что может быть названо необычным с точки зрения гражданско-правовых сделок, следует, например, из п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 62 "О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица": под сделкой на невыгодных условиях понимается сделка, цена и (или) иные условия которой существенно в худшую для юридического лица сторону отличаются от цены и (или) иных условий, на которых в сравнимых обстоятельствах совершаются аналогичные сделки (например, если предоставление, полученное по сделке юридическим лицом, в два или более раза ниже стоимости предоставления, совершенного юридическим лицом в пользу контрагента). Впоследствии в п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 16 мая 2014 г. N 28 "О некоторых вопросах, связанных с оспариванием крупных сделок и сделок с заинтересованностью" разъяснено, что о наличии явного ущерба для общества свидетельствует совершение сделки на заведомо и значительно невыгодных условиях, например если предоставление, полученное по сделке обществом, в два или более раза ниже стоимости предоставления, совершенного обществом в пользу контрагента. Сходный подход можно видеть и в п. 93 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. N 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации": о наличии явного ущерба свидетельствует совершение сделки на заведомо и значительно невыгодных условиях, например если предоставление, полученное по сделке, в несколько раз ниже стоимости предоставления, совершенного в пользу контрагента.

Сходный подход к "необычным" явлениям можно наблюдать и в налоговой практике отечественных судов. В уже упомянутом Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. N 2341/12 разъяснено, что в случае, когда налоговый орган установил непроявление налогоплательщиком необходимой степени осмотрительности при выборе контрагента, именно на налогоплательщика в силу требований ч. 1 ст. 65 АПК РФ возлагается обязанность доказать рыночность цен, примененных по оспариваемым сделкам. В свою очередь, налоговый орган, не соглашаясь с размером расходов, учтенных налогоплательщиком при исчислении налога на прибыль по рассматриваемым хозяйственным операциям, не лишен возможности опровергнуть представленный налогоплательщиком расчет, обосновав несоответствие таких цен рыночным и, как следствие, завышение соответствующих расходов.

Данное распределение бремени доказывания (налогоплательщик доказывает рыночность цен по сделкам, а налоговый орган может опровергнуть расчет налогоплательщика), как представляется, является следствием того, что в рассмотренной судом конкретной ситуации деятельность налогоплательщика по приобретению товара не выглядит разумной, а скорее может быть охарактеризована, как необычная. Проверенный налогоплательщик (завод) длительное время приобретал сырье у определенного поставщика (юридического лица), в объемах, которые обеспечивали потребность в нем для производства готовой продукции на 95,9% в 2006 году и на 87% в 2007 году при общей сумме

поставки за данный период более 200 млн. руб. При этом имели место: регистрация поставщика по адресу массовой регистрации, отсутствие собственных и арендованных основных средств, транспорта и персонала в спорном периоде, отрицание лицами, являвшимися руководителями в рассматриваемый период, наличия хозяйственных отношений с заводом, а также их неосведомленность о деятельности учрежденного общества. Необычность приобретения сырья у подобного поставщика очевидна: разумный покупатель при такой общей сумме поставки и подобной зависимости от нее определенно должен обладать информацией о своем поставщике, включая сведения о его руководстве и коммерческих возможностях. Несмотря на то что в тексте рассматриваемого судебного акта подобный вывод отсутствует, он очевиден: реальная поставка производилась не тем лицом, которое было указано в документах, документальное оформление сделок не соответствовало имевшей место хозяйственной деятельности, хотя сам факт поставок (и соответствующих им расходов) не ставился под сомнение. Именно по этим причинам ВАС РФ перераспределил бремя доказывания на налогоплательщика, хотя не менее логичным, без учета особенностей ситуации, выглядело бы и иное его распределение (например, рыночность цен по сделкам налогоплательщика презюмируется, а налоговый орган может опровергнуть эти цены, представив свой расчет, что, собственно, и было закреплено в п. 1 ст. 40 НК РФ).

Некоторую процессуальную проблему представляют и сами вопросы установления в судебном процессе рыночной стоимости товаров (работ, услуг), реализованных налогоплательщиком в проверенном налоговым органом периоде. Важность подобных вопросов может быть весьма существенной, если налоговым органом налоги будут исчислены исходя из рыночной цены сделок, значительно отличающейся от примененной самим налогоплательщиком (в т.ч. п. 1 ст. 154, п. 1 ст. 211, п. п. 4, 5 ст. 274, ст. 105.3 НК РФ). Исходя из положений АПК РФ об экспертизе, сложно заключить, что оценка рыночной цены товара (работы, услуги) может быть произведена в порядке экспертизы, поскольку экспертиза назначается для разъяснения возникающих при рассмотрении дела вопросов, требующих специальных знаний, а здесь вопрос в специальных знаниях, вообще говоря, не состоит.

В ст. 3 Федерального закона от 29 июля 1998 г. N 135-ФЗ "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" дано определение рыночной стоимости объекта оценки. Под ней понимается наиболее вероятная цена, по которой данный объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства, то есть когда:

- одна из сторон сделки не обязана отчуждать объект оценки, а другая сторона не обязана принимать исполнение;
- стороны сделки хорошо осведомлены о предмете сделки и действуют в своих интересах;
- объект оценки представлен на открытом рынке посредством публичной оферты, типичной для аналогичных объектов оценки;
- цена сделки представляет собой разумное вознаграждение за объект оценки и принуждения к совершению сделки в отношении сторон сделки с чьей-либо стороны не было;
- платеж за объект оценки выражен в денежной форме.

Тем не менее судебной практикой объект экспертизы в определенной степени расширен. Исходя из п. 2 информационного письма Президиума ВАС РФ от 30 мая 2005 г. N 92 "О рассмотрении арбитражными судами дел об оспаривании оценки имущества, произведенной независимым оценщиком" возможно назначение экспертизы в виде независимой оценки.

С учетом того что обязанность по уплате налога является правовым последствием деятельности налогоплательщика, в налоговых спорах, вообще говоря, не должны использоваться в качестве доказательств заключения судебных экспертов, в которых дается ответ на вопрос типа: "При такой-то совокупности условий какая сумма налогов не была уплачена субъектом?" В п. 4 Постановления Пленума ВС РФ от 21 декабря 2010 г. N 28 "О судебной экспертизе по уголовным делам" разъяснено следующее: вопросы, поставленные перед экспертом, и заключение по ним не могут выходить за пределы его специальных знаний. Постановка перед экспертом правовых вопросов, связанных с оценкой деяния, как не входящих в его компетенцию не допускается. Исходя из п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 4 апреля 2014 г. N 23 "О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами законодательства об экспертизе", определяя круг и содержание вопросов, по которым необходимо провести экспертизу, суд исходит из того, что вопросы права и правовых последствий оценки доказательств не могут быть поставлены перед экспертом.

Однако нельзя не отметить, что решением ВС РФ от 26 марта 2008 г. N ГКПИ08-334 отказано в признании недействующим Перечня родов (видов) судебных экспертиз, производимых в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации, утвержденного Приказом МВД РФ от 29 июня 2005 г. N 511, в части проведения в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации налоговой судебной экспертизы на предмет исследования исполнения обязательств по исчислению

налогов и сборов.

Рассматривая общие вопросы доказывания в налоговых спорах, следует учитывать и такой принципиальный аспект: даже при наличии достоверных сведений об относительно массовом противозаконном поведении, имеющем место в некоторой группе лиц, подобное противозаконное поведение конкретного лица, относящегося к данной группе, не может презюмироваться - оно может только доказываться. Принцип презумпции добросовестности (законности) не подлежит игнорированию: **omnia praesumuntur legitime facta donec probetur in contrarium** - все вещи презюмируются совершенными законно, пока не доказано обратное <1057>. Например, в условиях относительно массового уклонения от уплаты налогов путем использования так называемых однодневок и выплат "черных" зарплат само по себе утверждение о том, что некоторый субъект предпринимательской деятельности наверняка уклоняется от уплаты налогов сходными способами, поскольку так поступают очень многие, с правовой точки зрения безосновательно. При этом не принципиально, кто именно является источником такого утверждения (налоговый орган, иной частный субъект и т.д.). Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 15 июля 2014 г. N 5798/14 квалификация судом чьих-либо действий или бездействия в качестве злоупотребления (нарушения) в любом случае исключена, если эти лица не привлечены к участию в деле и по этой причине не могут представить возражения в свою защиту.

<1057> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 283.

Интересно то, что термин "фирма-однодневка" уже применяется в актах высших судебных органов фактически как общеизвестный. Так, исходя из п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 62 "О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица" лицо, заведомо неспособное исполнить обязательство, обозначено именно так. В п. 10 Постановления Пленума ВС РФ от 7 июля 2015 г. N 32 "О судебной практике по делам о легализации (отмывании) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем, и о приобретении или сбыте имущества, заведомо добытого преступным путем" разъяснено, что цель придания правомерного вида владению, пользованию и распоряжению денежными средствами или иным имуществом, приобретенными преступным путем (в результате совершения преступления), как обязательный признак составов преступлений, предусмотренных ст. ст. 174 и 174.1 УК РФ, может быть установлена на основании фактических обстоятельств дела, указывающих на характер совершенных финансовых операций или сделок, а также иных сопряженных с ними действий виновного лица и его соучастников, направленных на сокрытие факта преступного приобретения имущества и обеспечение возможности его свободного оборота. Такая цель может проявляться, в частности, в совершении финансовых операций или сделок по обналичиванию денежных средств, приобретенных преступным путем (в результате совершения преступления), в том числе с использованием расчетных счетов фирм-однодневок или счетов физических лиц, не осведомленных о преступном происхождении соответствующих денежных средств.

Также представляет интерес Определение ВС РФ от 4 июня 2013 г. N 44-КГ13-1: заключение сделки неустановленным лицом имеет те же правовые последствия, что и заключение сделки неуполномоченным лицом. Сходная позиция изложена и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 6 ноября 2012 г. N 8728/12: договор, заключенный неустановленным лицом, не отвечает требованиям закона, поэтому является ничтожным согласно ст. 168 ГК РФ независимо от признания его таковым судом.

Изложенное позволяет утверждать, что бремя доказывания в налоговых спорах является достаточно стабильным правовым явлением, стандарты доказывания чаще подвергаются ревизии (как по воле законодателя, так и вследствие изменения позиции высших судебных органов или даже положения в стране). Интересно то, что, с точки зрения В.В. Бациева, дело, рассмотренное в пользу налогоплательщика в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2013 г. N 15570/12, если бы рассматривалось года на два раньше, наверняка разрешилось бы в пользу фиска <1058>. С общетеоретической позиции А.А. Тилле, закон - это только написанные на бумаге слова. Государственная власть делает его живым, меняет его содержание путем его применения и истолкования. Жизнь закону дает не текст, а практика, сила государственного принуждения <1059>.

<1058> Бациев В.В. Чувство права // Налоговед. 2015. N 1. С. 17.

<1059> Тилле А.А. Занимательная юриспруденция. М., 2000. С 73, 74, 85.

Сам по себе стандарт доказывания в конкретной категории споров в определенной степени соотносится с идеей о так называемом среднем, разумном человеке, для которого при заданной совокупности доказательств факт и будет являться доказанным.

Идея о "среднем" человеке, представляющем собой некий эталон восприятия и поведения, является достаточно универсальной. Именно через нее и трактуются такие обобщенные правовые категории (в т.ч.

примененные в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53), как "добросовестность", "разумность", "заботливость", "осмотрительность", "неосторожность" и др. В частности, с точки зрения В.И. Емельянова, формулы "знал", "знал или мог знать" и "не знал и не должен был знать" основаны, так же как и понятия виновности и недобросовестности, на среднем предвидении вменяемого человека. Разумными следует считать действия, которые совершил бы человек, обладающий нормальным, средним уровнем интеллекта, знаний и жизненного опыта. Абстрактная личность, обладающая такими качествами, может быть названа разумным человеком. Юридически значимым качеством, критерием правомерности актов психической (разумное предвидение, разумное понимание) или физической (разумные меры, разумное ведение дел) деятельности реального субъекта в предусмотренных законом случаях является их соответствие возможному поведению разумного человека в конкретной ситуации <1060>.

<1060> Емельянов В.И. Разумность, добросовестность, незлоупотребление гражданскими правами. М., 2009; СПС "Гарант".

Вопрос о пределах активности суда в налоговых спорах является непростым. Достаточно жесткая позиция изложена в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. N 3170/12 и N 3172/12. В отношении вручения требования об уплате страховых взносов бухгалтеру (вообще говоря, не являющемуся законным представителем плательщика-организации) Суд отметил, что плательщик не сообщал о неполучении требования. При таких обстоятельствах у арбитражного суда первой инстанции не было оснований ставить под сомнение вручение требования надлежащему представителю учреждения. Суд первой инстанции в нарушение принципов состязательности и равноправия лиц, по существу, возложил на себя функции одного из лиц, участвующих в деле. В рамках гражданского дела в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 октября 2013 г. N 8127/13 указано, что суд первой инстанции фактически исполнил обязанность ответчика по опровержению доказательств, представленных другой стороной, тем самым нарушив такие фундаментальные принципы арбитражного процесса, как состязательность и равноправие сторон, что могло привести к принятию неправильного решения.

Несколько иной подход, предполагающий активность суда при разрешении гражданско-правовых споров, изложен в п. 3 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 29 апреля 2010 г. N 10/22: ссылка истца в исковом заявлении на не подлежащие применению, по мнению суда, в данном деле нормы права сама по себе не является основанием для отказа в удовлетворении заявленного требования. Впоследствии данный подход был применен в п. 2 информационного письма Президиума ВАС РФ от 15 января 2013 г. N 153: квалификация спорного отношения возлагается на суд, а ссылка на не подлежащие применению статьи законов не является основанием для отказа в удовлетворении иска. Определенное разъяснение также содержится и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 октября 2013 г. N 8094/13: исходя из п. 3 Постановления N 10/22 в случае ненадлежащего формулирования истцом способа защиты при очевидности преследуемого им материально-правового интереса суд обязан самостоятельно определить, из какого правоотношения возник спор и какие нормы права подлежат применению при разрешении дела. С учетом того что в обосновании данных разъяснений сделаны ссылки исключительно на нормы процессуального законодательства (АПК РФ и ГПК РФ), они, очевидно, имеют универсальное значение.

Данная линия фактически продолжена в п. 9 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. N 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации": если при принятии искового заявления суд придет к выводу о том, что избранный истцом способ защиты права не может обеспечить его восстановление, данное обстоятельство не является основанием для отказа в принятии искового заявления, его возвращения либо оставления без движения. В соответствии со ст. 148 ГПК РФ или ст. 133 АПК РФ на стадии подготовки дела к судебному разбирательству суд выносит на обсуждение вопрос о юридической квалификации правоотношения для определения того, какие нормы права подлежат применению при разрешении спора.

Таким образом, вопрос о пределах активности российского суда в налоговых спорах остается дискуссионным, однозначно решить его как в варианте полной пассивности, так и в варианте относительной активности пока не представляется возможным (различные варианты потенциально могут быть поставлены под сомнение высшими судебными органами со вполне логичным обоснованием для каждого случая). В данной ситуации фактически проявляется то, что некоторые правовые принципы (в т.ч. и процессуальные) иногда могут находиться в явном либо в косвенном противостоянии (например, требования установления истины по делу и состязательности процесса), а конкретный судебный процесс вполне может представлять собой поиск разумного баланса между ними. В Особом мнении судьи Арановского К.В. к Определению КС РФ от 28 июня 2012 г. N 1274-О верно подмечено, что издержки, впрочем, и злоупотребления известны правосудию всех типов, но и в стороне от вопроса о том, хорош розыскной процесс или плох, можно утверждать, что всесторонность с видами на абсолютную (полную)

истину объективно противоречит состязательности.

Впрочем, маловероятна общая характеристика судебного процесса в конкретном государстве как абсолютно состязательного либо как полностью розыскного. Русский юрист Е.В. Васьяковский полагал, что состязательное и следственное начала комбинировались как в римском, так и в основанном на нем общем германском процессе. Оба они были построены на состязательном принципе, но с некоторыми отступлениями на сторону следственного <1061>.

<1061> Васьяковский Е.В. Учебник гражданского процесса. М., 1914. С. 157.

В настоящее время, например, как указано в ч. 1 ст. 57 ГПК РФ, доказательства представляются сторонами и другими лицами, участвующими в деле; суд вправе предложить им представить дополнительные доказательства. В ч. 3 ст. 152 КАС РФ установлено, что суд может отложить судебное разбирательство административного дела по ходатайству лица, участвующего в деле, в связи с необходимостью получения судом дополнительных доказательств и иных сведений в целях всестороннего, полного и объективного выяснения обстоятельств данного административного дела. В силу ч. 2 ст. 66 АПК РФ арбитражный суд вправе предложить лицам, участвующим в деле, представить дополнительные доказательства, необходимые для выяснения обстоятельств, имеющих значение для правильного рассмотрения дела и принятия законного и обоснованного судебного акта, до начала судебного заседания или в пределах срока, установленный судом.

Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 14 февраля 2012 г. N 13253/11, арбитражный суд наделяется этими полномочиями в целях правильного и всестороннего рассмотрения дела и принятия законного и обоснованного судебного акта. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 октября 2013 г. N 6098/13 разъяснено, что отказ судов первой и апелляционной инстанций в удовлетворении требования общества "ГРИН" по основанию недоказанности размера иска противоречит принципу справедливости и препятствует восстановлению его прав. В данном случае судам следовало, используя предусмотренные ч. 2 ст. 66 АПК РФ полномочия, предложить сторонам представить доказательства экономически обоснованных затрат ответчика на производство, передачу и сбыт тепловой энергии, в том числе путем проведения судебной экспертизы.

Но очевидно, что с точки зрения "жесткого" требования состязательности процесса сама возможность предложения суда к конкретной стороне спора представить дополнительные доказательства является сомнительной - такое действие может создать впечатление, что суд помогает этой стороне выиграть дело.

Другие примеры: в соответствии с ч. 3 ст. 246 ГПК РФ при рассмотрении и разрешении дел, возникающих из публичных правоотношений, суд не связан основаниями и доводами заявленных требований. Как следует из ч. 2 ст. 256 ГПК РФ, суд определяет, какие обстоятельства имеют значение для дела, какой стороне надлежит их доказывать, выносит обстоятельства на обсуждение, даже если стороны на какие-либо из них не ссылались. В п. 3 ст. 62 КАС РФ установлено, что суд не связан основаниями и доводами заявленных требований по административным делам об оспаривании нормативных правовых актов, решений, действий (бездействия), соответственно принятых или совершенных органами государственной власти, органами местного самоуправления, иными органами и организациями, наделенными отдельными государственными или иными публичными полномочиями, должностными лицами, государственными или муниципальными служащими, а также по административным делам о защите избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации.

Представляется, что данные полномочия суда тоже не вполне соответствуют "чистой" состязательной модели процесса.

Интересно и то, что русский ученый Т.М. Яблочков, анализируя положения отечественного Устава гражданского судопроизводства, отмечал, что в нем, в отличие от западноевропейских (германских, австрийских и венгерских) процессуальных кодексов, говорится о бремени доказывания не утверждений, а обстоятельств, на которых основано заявленное требование. Данный юрист писал, что такой постановкой судопроизводства из под нашей проблемы выдергивается основа состязательного процесса, ибо центр тяжести кладется не в состязательности в смысле борьбы утверждениями, а в объективном выяснении судом действительных обстоятельств дела, т.е. материальной истины. Закону и судье важна истина, кем бы она ни утверждалась <1062>. Но при этом нельзя не заметить, что ч. 1 ст. 65 АПК РФ (как, впрочем, и ч. 1 ст. 56 ГПК РФ, ч. 1 ст. 62 КАС РФ) сохраняет определенную преемственность с дореволюционным законодательством: каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений. С этой точки зрения, положения современных процессуальных кодексов, требующие доказывания обстоятельств, а не утверждений, в некоторой степени способствуют квалификации отечественных судебных процедур как сохраняющих

элементы розыскных.

<1062> Яблочков Т.М. Бремя утверждения (onus proferendi) в гражданском процессе. Петроград, 1916. С. 8, 19, 21; URL: http://zakon.ru/Blogs/One/14573?entryName=yablochkov_tm_bremya_utverzheniya_onus_proferendi_v_grazhdanskom_processe_pg_1916.

Показателен и п. 1 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. N 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации": поведение одной из сторон может быть признано недобросовестным не только при наличии обоснованного заявления другой стороны, но и по инициативе суда, если усматривается очевидное отклонение действий участника гражданского оборота от добросовестного поведения. В этом случае суд при рассмотрении дела выносит на обсуждение обстоятельства, явно свидетельствующие о таком недобросовестном поведении, даже если стороны на них не ссылались (ст. 56 ГПК РФ, ст. 65 АПК РФ).

В связи с тем что институт вынесения обстоятельств на обсуждение действительно присутствует в ст. 56 ГПК РФ, но прямо не следует из ст. 65 АПК РФ, в настоящее время развитие судебной практики, по всей видимости, в большей степени идет в сторону розыскных процедур. Это подтверждается и проходившим законодательными процедурами проектом Федерального закона N 440058-6 "О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации в связи с введением института установления объективной истины по уголовному делу", в целом поддержанным ВС РФ <1063>. В Пояснительной записке к данному законопроекту разъяснено, что ориентированность процесса доказывания по уголовному делу на достижение объективной истины является необходимым условием правильного разрешения уголовного дела и отправления справедливого правосудия. Однако УПК РФ не содержит требования о принятии всех возможных мер, направленных на ее отыскание. Также не способствует установлению истины и реализованная в законе модель состязательности. Она тяготеет к чуждой традиционному российскому уголовному процессу англо-американской доктрине так называемой чистой состязательности.

<1063> К поискам "объективной истины" присоединился ВС. Он поддержал обновленный законопроект. URL: http://zakon.ru/discussion/2015/06/04/k_poiskam_obektivnoj_istiny_prisoedinilsya_vs__on_podderzhal_obnovlen_nyj_zakonoproekt.

Вообще говоря, не исключается и различная оценка судами (судьями, в том числе одного суда) сходной совокупности доказательств в рамках формально разных, но фактически одинаковых дел (например, по разным налоговым периодам при относительно единообразной деятельности налогоплательщика). Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 марта 2009 г. N 14786/08 описана позиция заявителя: рассматривая одни и те же взаимоотношения завода и его поставщиков по разным налоговым периодам на предмет получения необоснованной налоговой выгоды, суды дали им прямо противоположную оценку: по одному налоговому периоду признали цепочку поставщиков созданной с целью получения необоснованной налоговой выгоды, а по другому налоговому периоду та же самая цепочка оценивалась как безупречная. По мнению ВАС РФ, оценка судом доказательств по своему внутреннему убеждению не означает допустимости их необоснованной оценки, при которой содержательно тождественные обстоятельства получают диаметрально противоположное толкование, без указания каких-либо причин этого. Такая оценка доказательств не может быть признана объективной. Если доказанные обстоятельства по делу привели суд к выводу о наличии у налогоплательщика необоснованной налоговой выгоды в одном налоговом периоде, то фактические обстоятельства другого налогового периода могут привести суд к обратному выводу при наличии иных обстоятельств, влияющих на внутреннее убеждение суда вследствие качественного изменения самой совокупности доказательств, их относимости, допустимости, достоверности, достаточности и взаимной связи.

В принципе даже применительно к одному деянию не исключена разная его оценка судами в независимых процессах (в т.ч. при сходных доказательствах, представленных сторонами). Например, вполне возможно, и маловероятно, что суд общей юрисдикции признает обоснованным привлечение директора организации к административной ответственности по ст. 15.5 КоАП РФ за непредставление организацией налоговой декларации, а арбитражный суд сочтет незаконным привлечение самой организации к налоговой ответственности по ст. 119 НК РФ (и наоборот). Впрочем, в п. 16.2 Постановления Пленума ВАС РФ от 2 июня 2004 г. N 10 разъяснено, что оценка, данная судом общей юрисдикции обстоятельствам, которые установлены в рассмотренном им деле, принимается во внимание арбитражным судом. Но, разумеется, все приведенные доводы не касаются ситуаций, в которых имеет

место преюдициальная связь судебных актов (ст. 69 АПК РФ, ст. 61 ГПК РФ, ст. 64 КАС РФ). При этом не следует полагать, что возможность подобной ситуации является исключительно следствием особенностей отечественной судебной системы. Так, С.Л. Будылин приводит сведения об известном американском процессе по делу О.Дж. Симпсона: по одному и тому же обвинению он был оправдан за недоказанность в уголовном процессе об убийстве, но признан ответственным за умышленное причинение смерти в гражданском иске <1064>.

<1064> Будылин С.Л. Внутренне убеждение или баланс вероятностей? Стандарты доказывания в России и за рубежом // Вестник ВАС РФ. 2014. N 3. С. 41 - 45, 53.

4.2. Обжалование как способ защиты прав

Обжалование нормативных и ненормативных правовых актов, действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов является традиционным способом **активной** защиты прав частных субъектов налогового права.

На основании ст. 4 Федерального закона от 2 мая 2006 г. N 59-ФЗ "О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации" можно предложить следующее определение: жалоба - составленное в письменной форме или в форме электронного документа требование частного субъекта налоговых правоотношений о восстановлении или защите его нарушенных прав, свобод или законных интересов.

Обжалование актов налоговых органов отличается от проверки акта самим органом, принявшим этот акт, либо вышестоящим органом по своей инициативе. Обжалование предполагает активные действия лица по отстаиванию своих прав путем подачи жалобы в орган (должностному лицу), уполномоченный ее рассматривать, в отличие от деятельности иных государственных органов (в том числе прокуратуры) и негосударственных организаций (например, общественных организаций, занимающихся защитой прав).

Значение оспаривания (обжалования) **нормативных правовых актов** в первую очередь предопределяется тем, что результат одного судебного разбирательства может предотвратить значительное число потенциальных споров по вопросам применения оспариваемого акта. Кроме того, как это следует из Постановлений Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2010 г. N 6171/10, от 17 января 2012 г. N 9608/11 и N 11405/11, при признании недействующим нормативного правового акта возможно последующее предъявление требований о восстановлении прав, в том числе о взыскании убытков, возникших вследствие применения данного акта. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 октября 2005 г. N 7445/05 разъяснено, что выбор конкретного способа судебной защиты своих нарушенных или оспариваемых прав и законных интересов принадлежит заинтересованному лицу. Следовательно, общество вправе оспорить нормативный правовой акт, принятый МНС РФ (правопродшественником ФНС России), несмотря на то что у него имеется возможность оспорить в судебном порядке конкретные действия налоговых органов, основанные на положениях такого акта.

Следует отметить, что несоответствие некоторого нормативного акта, значимого для регулирования налоговых правоотношений, иному нормативному акту, имеющему большую юридическую силу, может и должно быть выявлено судом в любом налоговом споре (ч. 2 ст. 13 АПК РФ, ч. 2 ст. 11 ГПК РФ, ч. 2 ст. 15 КАС РФ), а не только в процедуре отдельного оспаривания нормативного правового акта. В то же время на практике при оспаривании нормативного правового акта суд в большей степени фокусируется на правовой проблеме. Так, в решении ВАС РФ от 8 октября 2010 г. N ВАС-9939/10 признаны недействующими некоторые положения Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденного Приказом Минфина РФ и МНС РФ от 13 августа 2002 г. N 86н/БГ-3-04/430. Ранее, основываясь в том числе и на признанных впоследствии недействующими положениях указанного Порядка, ВАС РФ в Постановлении Президиума от 16 июня 2009 г. N 1660/09 счел возможным обложение НДС и ЕСН денежных средств, поступивших индивидуальному предпринимателю в качестве авансовых платежей под предстоящую поставку товара. Доводов относительно соответствия Порядка нормам НК РФ в данном акте Судом не высказывалось (и, скорее всего, сторонами не заявлялось).

Тем не менее следует учесть, что с точки зрения высших судебных органов при применении определенных способов защиты прав необходимо предшествоющее признание недействующим нормативного правового акта в отдельном процессе. В п. 6 информационного письма Президиума ВАС РФ от 31 мая 2011 г. N 145 разъяснено, что требование о возмещении вреда, причиненного в результате издания нормативного правового акта государственного органа или органа местного самоуправления, не соответствующего закону или иному нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу, может быть удовлетворено в случае, если такой нормативный правовой акт признан недействующим

по решению суда общей юрисдикции, арбитражного суда. Сходный подход имеет место в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 февраля 2012 г. N 14489/11: возложение на публично-правовое образование ответственности за понесенные компанией убытки без исследования вопроса о соответствии закону или иному правовому акту акта государственного органа этого публично-правового образования, утвердившего спорные тарифы, не соответствует условиям, при наличии которых допускается возмещение вреда, причиненного гражданину или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления либо должностных лиц этих органов по правилам ст. ст. 16 и 1069 ГК РФ.

Нормативные правовые акты, содержащие наибольший объем норм налогового права, - федеральные законы могут быть рассмотрены КС РФ на предмет их соответствия Конституции РФ в силу Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации". В связи с этим представляют интерес сведения, приводимые Р. Боргдорфом: Федеральный конституционный суд Германии имеет разные возможности: он может подтвердить соответствие нормы Конституции, может объявить ее ничтожной (т.е. не действовавшей с момента издания), но может и признать ее не соответствующей Конституции и установить срок для законодателя для принятия новой правовой нормы (т.е. действующей до тех пор, пока законодатель не примет новую норму). В сфере налогового права Федеральный конституционный суд Германии предпочтительно использует именно этот вариант <1065>.

<1065> Боргдорф Р. Значение конституционного права для развития налоговых правоотношений // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. С. 98.

Конституционный Суд РФ тоже периодически устанавливает возможность применения до определенной даты нормативных правовых актов, признанных им неконституционными. Так, в Постановлении КС РФ от 30 января 2001 г. N 2-П оспариваемые положения федерального и региональных нормативных актов о налоге с продаж были признаны не соответствующими Конституции РФ. В то же время суд заключил, что налог с продаж, введенный на основании федерального закона законами субъектов РФ, является источником доходной части бюджетов соответствующих субъектов РФ и местных бюджетов. Немедленное признание оспариваемых положений утратившими силу может повлечь неисполнение указанных бюджетов и привести к нарушению прав и свобод граждан. На этом основании суд постановил, что указанные положения должны быть приведены в соответствие с Конституцией РФ и во всяком случае утрачивают силу не позднее 1 января 2002 г.

Интересно то, что ЕСПЧ не усматривает нарушений в продлении КС РФ действия не соответствующего Конституции РФ "налогового" закона. Так, в решении ЕСПЧ от 6 ноября 2003 г. по вопросу приемлемости жалобы N 63343/00 по делу "Рошка против Российской Федерации" отмечается, что когда КС РФ временно оставил в силе, исключительно на переходный период, неконституционный Закон, это было сделано, как представляется, из опасения создания существенного пробела в законодательстве в налоговой сфере. Такой взгляд представляется правомерным с точки зрения правовой определенности и, таким образом, не может рассматриваться как "произвольная конфискация".

Несколько иным образом была разрешена ситуация по "зарплатным" страховым взносам в Постановлении КС РФ от 17 июня 2013 г. N 13-П: если спорные взносы уже были уплачены (взысканы) на момент провозглашения данного судебного акта, то они возврату не подлежат; если же они не были уплачены (взысканы), обязанность по их уплате отсутствует. Соответственно, те, кто исполнял закон, впоследствии признанный неконституционным, оказались в худшем положении по сравнению с теми, кто закон игнорировал.

Следует отметить, что в настоящее время КС РФ, оценивая акты законодательства, зачастую настаивает на том, что его компетенция достаточно ограничена, а законодатель, наоборот, обладает широкими дискреционными полномочиями, в которые КС РФ не может вмешиваться. Исходя из Постановления КС РФ от 20 декабря 2010 г. N 22-П, законодательное усмотрение связано обязанностью следовать конституционно одобряемым целям, а также выбором средств их достижения, которые также не должны противоречить Конституции РФ. Соответственно, в Определениях КС РФ от 16 апреля 2009 г. N 527-О-О и от 23 июня 2009 г. N 833-О-О, от 21 апреля 2011 г. N 556-О-О содержится следующее положение: КС РФ в своих решениях неоднократно указывал, что разрешение вопросов об установлении и изменении состава налогоплательщиков и существенных элементов налогового обязательства не относится к его полномочиям, за исключением случаев, когда новому законодательному акту придается обратная сила и им ухудшается положение налогоплательщиков. Показательна и позиция КС РФ, изложенная в ряде Определений (от 21 апреля 2011 г. N 557-О-О, от 26 мая 2011 г. N 633-О-О): заявителем не исчерпана возможность защиты его прав в арбитражном суде или суде общей юрисдикции; при таких условиях конституционное судопроизводство было бы преждевременным и, по сути, использовалось бы как средство судебной защиты, подменяющее производство в суде по налоговым

спорам, что в силу ст. ст. 118 и 125 Конституции РФ недопустимо.

К.А. Сасов по данному вопросу резюмирует: в реализации КС РФ своих полномочий в области налогового права имеют место две устойчивые тенденции: уход от правотворчества (этим должен заниматься законодатель) и уход от разрешения налогового спора по существу (этим должны заниматься суды) <1066>. Высказывается и более общая позиция: решения КС РФ в целом стали носить умиротворяющий и даже "усыпляющий" характер с попыткой придать малозначительность поставленному вопросу, снизить его важность, то есть определить его как не имеющий конституционно-правового значения и не заслуживающий внимания КС РФ <1067>. Однако нельзя не учесть позицию А. Шайо: в демократии типичным местом решения общественных проблем является избирательная кабина, а не зал судебных заседаний. Несмотря на все противоположные утверждения, Верховный суд Соединенных Штатов в период расцвета своей социальной активности (с 1937 по 1967 г.) отменил всего-навсего 12 законов Конгресса <1068>. При этом очевидно, что здесь имеется в виду весь спектр оспаривавшихся законов, а не только связанных с налогообложением.

<1066> Сасов К.А. Конституционное правосудие: оценки и перспективы // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2010 г. С. 22.

<1067> Конституция и налоги // Налоговед. 2012. N 6. С. 9.

<1068> Шайо А. Самоограничение власти (краткий курс конституционализма) / Пер. с венг. М., 2001. С. 242.

Глава 21 КАС РФ регламентирует рассмотрение административных дел об оспаривании нормативных правовых актов (ранее - гл. 24 ГПК РФ). Глава 23 АПК РФ в настоящее время регулирует рассмотрение дел об оспаривании нормативных правовых актов Судом по интеллектуальным правам (т.е. в общем случае к налогам не относящихся). В текстах указанных кодексов применен не термин "обжалование", а термин "оспаривание", но в данном случае это принципиального значения не имеет.

Соответствующее разъяснение содержится и в п. 9 Постановления Пленума ВС РФ от 29 ноября 2007 г. N 48 "О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части": существенными признаками, характеризующими нормативный правовой акт, являются: издание его в установленном порядке уполномоченным органом государственной власти, органом местного самоуправления или должностным лицом, наличие в нем правовых норм (правил поведения), обязательных для неопределенного круга лиц, рассчитанных на неоднократное применение, направленных на урегулирование общественных отношений либо на изменение или прекращение существующих правоотношений. Сходная позиция изложена, например, в решениях ВАС РФ от 13 февраля 2003 г. N 10462/02 и от 26 января 2005 г. N 16141/04, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 марта 2008 г. N 9504/07.

Вообще говоря, могут иметь место акты органов власти, которые включают в себя положения как нормативного, так и ненормативного (индивидуального) характера (п. 3.5 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 58 "О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике при рассмотрении арбитражными судами дел об оспаривании нормативных правовых актов").

Статья 137 НК РФ предусматривает, что нормативные правовые акты налоговых органов могут быть обжалованы в порядке, предусмотренном федеральным законодательством. В настоящее время обжалование любых положений налоговых нормативных правовых актов органов исполнительной власти подведомственно судам общей юрисдикции (гл. 21 КАС РФ, ранее - гл. 24 ГПК РФ). В подп. 1 п. 4 ст. 2 Федерального конституционного закона от 5 февраля 2014 г. N 3-ФКЗ "О Верховном Суде Российской Федерации" установлено, что ВС РФ рассматривает в качестве суда первой инстанции административные дела об оспаривании нормативных правовых актов Президента РФ, Правительства РФ, федеральных органов исполнительной власти, Генеральной прокуратуры РФ, Следственного комитета РФ, Судебного департамента при ВС РФ, Центрального банка РФ, Центральной избирательной комиссии РФ, государственных внебюджетных фондов, в том числе Пенсионного фонда РФ, Фонда социального страхования РФ, Федерального фонда обязательного медицинского страхования, а также государственных корпораций.

С учетом Постановления КС РФ от 31 марта 2015 г. N 6-П не исключено оспаривание в судебном порядке и иных актов, в т.ч. актов Федеральной налоговой службы, которые не соответствуют формальным требованиям, предъявляемым к нормативным правовым актам федеральных органов исполнительной власти, по форме, субъекту и порядку принятия, регистрации и опубликования, но при этом содержат обязательное для всех налоговых органов разъяснение (нормативное толкование) налоговых законоположений, которое может противоречить их действительному смыслу и тем самым нарушать права налогоплательщиков.

В силу п. 2 Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной

власти и их государственной регистрации (утв. Постановлением Правительства РФ от 13 августа 1997 г. N 1009) структурные подразделения и территориальные органы федеральных органов исполнительной власти не вправе издавать нормативные правовые акты. Таким образом, нормативные правовые акты Минфина России и ФНС России принимаются только указанным Министерством и Службой, которые территориально находятся в Москве, и могут быть обжалованы с соблюдением соответствующих правил подсудности.

Однако нельзя не отметить, что в настоящее время число налоговых нормативных правовых актов органов исполнительной власти в целом невелико вследствие последовательной реализации идеи о том, что НК РФ должен применяться преимущественно напрямую, без дополнительных нормативных актов. Как справедливо отмечает А.А. Иванов, в силу объективных причин у нас так и не был создан массив подзаконных актов, своего рода инструкций по применению НК РФ, которые, несомненно, позволили бы предотвратить те бесконечные споры, которые возникают сейчас в результате появления все новых и новых недоработанных норм. Если бы, например, те или иные проблемы и противоречия в применении НК РФ были бы решены в ведомственных подзаконных актах, инструкциях, то достаточно было бы провести один судебный процесс по положениям этой инструкции. Это избавило бы и налогоплательщиков, и налоговые органы, и суды от генерирования десятков, а то и сотен судебных дел по всей стране, которые, в свою очередь, разрешаются в силу естественных свойств судебной системы не единообразно и получают окончательное решение только по истечении довольно длительного промежутка времени <1069>.

<1069> Иванов А.А. Вопросы международно-правового регулирования и национальной позиции России в сфере налогообложения. Специфика роли арбитражных судов в построении национальной налоговой политики // Закон. 2013. N 10. С. 41.

Как предусмотрено в ч. 2 ст. 215 КАС РФ, по результатам рассмотрения административного дела об оспаривании нормативного правового акта судом принимается одно из следующих решений:

1) об удовлетворении заявленных требований полностью или в части, если оспариваемый нормативный правовой акт полностью или в части признается не соответствующим иному нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу, и не действующим полностью или в части со дня его принятия или с иной определенной судом даты;

2) об отказе в удовлетворении заявленных требований, если оспариваемый полностью или в части нормативный правовой акт признается соответствующим иному нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу.

Следует, однако, заметить, что указанные формулировки не могут означать, что нормативный правовой акт, признанный судом недействующим, является не соответствующим нормативному правовому акту большей юридической силы только с момента вступления в силу решения суда. Очевидно, что он являлся таковым с момента принятия (или с момента принятия нормативного акта, имеющего большую юридическую силу, если этот момент имел место позднее). Так, если речь идет не о процедуре признания недействующим нормативного правового акта, а об ином налоговом споре, суд, признав спорный нормативный правовой акт не соответствующим нормативному правовому акту большей юридической силы, не признает его не действующим, а применяет акт большей юридической силы. Соответственно, специализированный процесс по признанию нормативного правового акта недействующим не может ущемлять права заинтересованных лиц и подразумевать период времени, в течение которого очевидно незаконный акт подлежал применению.

Соответствующее разъяснение было дано в п. 13 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 58: согласно ч. 2 ст. 13, ч. 4 и 5 ст. 195 АПК РФ нормативный правовой акт или его отдельные положения, признанные судом недействующими, с момента принятия решения суда не подлежат применению, в том числе при разрешении споров, которые возникли из отношений, сложившихся в предшествовавший такому решению период.

Как отмечает М.К. Треушников, по делам об оспаривании нормативных правовых актов нет предмета доказывания в традиционном понимании этого явления как совокупности юридических фактов основания иска и возражений против него. Доказывание имеет характер чисто логических операций. Функция суда сводится к выяснению соответствия одного закона другому, имеющему высшую юридическую силу <1070>. В этом плане следует отметить, что КС РФ может признать норму не соответствующей Конституции РФ с учетом смысла, придаваемого ей сложившейся правоприменительной практикой (в т.ч. Постановления от 12 октября 1998 г. N 24-П, от 28 марта 2000 г. N 5-П, от 13 июля 2010 г. N 15-П).

<1070> Треушников М.К. Судебные доказательства. М., 2004. С. 51.

Споры об обжаловании **ненормативных правовых актов** налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц являются весьма распространенной категорией споров, рассматриваемых как вышестоящими налоговыми органами, так и судами. Ю.Н. Старилов справедливо отмечает, что российское законодательство предусматривает два порядка обжалования актов публичного управления: судебный и административный <1071>.

<1071> Старилов Ю.Н. Курс общего административного права. М., 2002. Т. 2. С. 310.

Исходя из статистических сведений, размещенных на сайте Судебного департамента <1072> (форма N 1 - Отчет о работе арбитражных судов субъектов Российской Федерации), в 2014 году арбитражными судами субъектов РФ было рассмотрено 95645 дел, связанных с применением налогового законодательства, из которых 78944 дела (82,53%) - о взыскании с организаций и граждан обязательных платежей и санкций, 15452 дела (16,15%) - об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц. Таким образом, прочие категории дел, связанных с применением налогового законодательства, составили всего 1,32%. Соответственно, из числа условно-активных способов защиты прав частных субъектов в арбитражных судах оспаривание ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц является наиболее популярным и относительно массовым. Кроме того, данные из того же источника свидетельствуют о том, что частные субъекты, избравшие этот способ защиты прав, обычно добиваются успеха. Из указанных 15452 дел требования заявителей были полностью либо частично удовлетворены арбитражными судами по 8411 делам (т.е. в 54,43% случаев).

<1072> URL: <http://www.cdep.ru>.

Также представляет интерес анализ данных судебной статистики ВС РФ за 2014 год (форма N 2 - Отчет о работе судов общей юрисдикции по рассмотрению гражданских дел по первой инстанции), также размещенной на сайте Судебного департамента <1073>. в категории "из нарушений налогового законодательства" исков (заявлений) налоговых органов о взыскании налогов и сборов с физических лиц рассмотрено с вынесением решения (судебного приказа) 2872816; в том числе с удовлетворением требования - 2725209 (95%). В этой же категории исков физических лиц к налоговым органам рассмотрено с вынесением решения 3304; в том числе с удовлетворением требования - 2778 (84%). Соответственно, активные способы отстаивания своих прав налогоплательщиками в судах общей юрисдикции не являются массовым явлением. Данное обстоятельство подтверждает довод о том, что отечественное налоговое законодательство настроено на максимальное "выключение" физических лиц из процесса налогообложения (через институты косвенных налогов, налоговых агентов, относительно низкие ставки поимущественных налогов по "нестатусному" имуществу и т.д.), в т.ч. и для того, чтобы минимизировать недовольство и споры в данной сфере.

<1073> URL: <http://www.cdep.ru>.

Как правило, решения (действия) должностных лиц налоговых органов (обычно руководителей и заместителей руководителя) объективизируются в документах - ненормативных правовых актах, прямо указанных в НК РФ (в решениях, уведомлениях, требованиях и т.д.). Но следует учитывать позицию И.Л. Бачило: зачастую имеет место неопределенность в том, какой именно субъект принимает ненормативный правовой акт - только руководитель или орган исполнительной власти в целом <1074>. Традиционным предметом обжалования в налоговых спорах является ненормативный правовой акт (или бездействие) налогового органа в целом, а не решение (действие, бездействие) должностного лица, хотя это и не исключено.

<1074> Бачило И.Л. Организационно-правовые методы и формы деятельности органов исполнительной власти // Исполнительная власть в РФ. Проблемы развития / Под ред. И.Л. Бачило. М., 1998. С. 234.

Впрочем, законодатель может специально выделить категорию споров, предполагающую оспаривание актов определенных должностных лиц, как это сделано, например, в ч. 1 ст. 197 АПК РФ относительно решений (действий, бездействия) судебных приставов-исполнителей. Нельзя не отметить, что подобный подход законодателя неизбежно влечет вопросы: к кому предъявлять требования, если должностное лицо, совершившее оспариваемое действие (бездействие), уволится, перейдет на другую

работу в том же органе власти (или даже умереть) и т.д. На практике для "смягчения" подобных вопросов, при оспаривании, например, действий (бездействия) судебных приставов-исполнителей суды обычно привлекают в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, отделы (управления) ФССП по субъектам федерации (в т.ч. Постановления Президиума ВАС РФ от 21 октября 2008 г. N 7131/08, от 16 апреля 2013 г. N 17450/12).

В п. 2 Постановления Пленума ВС РФ от 27 апреля 1993 г. N 5 (утратил силу) было разъяснено, что под правовым актом индивидуального характера понимается акт, устанавливающий, изменяющий или отменяющий права и обязанности конкретных лиц. В п. 2 ст. 46 Конституции РФ впоследствии была использована несколько иная терминология: решения и действия (или бездействие) органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений и должностных лиц могут быть обжалованы в суд. В п. 1 Постановления Пленума ВС РФ от 10 февраля 2009 г. N 2 "О практике рассмотрения судами дел об оспаривании решений, действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц, государственных и муниципальных служащих" даны следующие определения:

- к решениям относятся акты органов государственной власти, органов местного самоуправления, их должностных лиц, государственных, муниципальных служащих и приравненных к ним лиц, принятые единолично или коллегиально, содержащие властное волеизъявление, порождающее правовые последствия для конкретных граждан и организаций. При этом необходимо учитывать, что решения могут быть приняты как в письменной, так и в устной форме (например, объявление военнослужащему дисциплинарного взыскания). В свою очередь, письменное решение принимается как в установленной законодательством определенной форме (в частности, распоряжение высшего исполнительного органа государственной власти субъекта Российской Федерации), так и в произвольной (например, письменное сообщение об отказе должностного лица в удовлетворении обращения гражданина);

- к действиям органов государственной власти, органов местного самоуправления, их должностных лиц, государственных или муниципальных служащих по смыслу гл. 25 ГПК РФ относится властное волеизъявление названных органов и лиц, которое не облечено в форму решения, но повлекло нарушение прав и свобод граждан и организаций или создало препятствия к их осуществлению. К действиям, в частности, относятся выраженные в устной форме требования должностных лиц органов, осуществляющих государственный надзор и контроль;

- к бездействию относится неисполнение органом государственной власти, органом местного самоуправления, должностным лицом, государственным или муниципальным служащим обязанности, возложенной на них нормативными правовыми и иными актами, определяющими полномочия этих лиц (должностными инструкциями, положениями, регламентами, приказами). К бездействию, в частности, относится нерассмотрение обращения заявителя уполномоченным лицом.

В п. 4 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 18 августа 1992 г. N 12/12 "О некоторых вопросах подведомственности дел судам и арбитражным судам" разъяснено, что требования организаций и граждан-предпринимателей о признании неправомерными действий должностных лиц, нарушающих их права и охраняемые законом интересы, подлежат рассмотрению в суде, если обжалуемые действия не были оформлены распорядительными или иными документами.

С учетом указанного разграничения налогоплательщик, обжалующий, например, действия руководителя налогового органа по вынесению решения по результатам проверки, скорее всего, в действительности обжалует не действия, а само решение по результатам проверки. В случае предъявления налогоплательщиком подобных требований и отказа уточнить их суд, как представляется, не должен исследовать содержание решения, а обязан ограничиться установлением исключительно формальных обстоятельств (в основном - наличие у руководителя налогового органа полномочий на день вынесения решения).

Однако можно обнаружить примеры, когда суды фактически приравнивают действия налогового органа (но не руководителя) и соответствующий ненормативный правовой акт. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. N 2941/12 требования налогоплательщика были сформулированы как признание незаконными действий инспекции по направлению в банк инкассового поручения.

Относительно бездействия сходное разъяснение содержится в Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 г. N 16929/12: по смыслу гл. 24 АПК РФ к бездействию относится неисполнение органом, осуществляющим публичные полномочия, обязанности, возложенной на него нормативными правовыми и иными актами, определяющими полномочия этих лиц. Исходя из данного судебного акта отсутствие прямо определенной в нормативных правовых актах обязанности у публичного органа означает, что нет и основания для признания такого бездействия незаконным.

В итоге термины "решение", "ненормативный правовой акт", "индивидуальный акт" применительно к налоговым правоотношениям обычно используются в одном значении - как письменный документ налогового органа, содержащий властное волеизъявление, порождающее правовые последствия для

конкретного физического лица (организации).

Как уже отмечалось, иногда заинтересованное лицо может защитить свои права, влияя на процесс принятия ненормативного акта налоговым органом (представляя возражения и пояснения, непосредственно участвуя в квазисудебной процедуре рассмотрения материалов). Такой способ защиты прав предусмотрен в отношении решения по результатам проверки (подп. 15 п. 1 ст. 21, п. 6 ст. 100, п. 2 ст. 101, п. 7 ст. 101.4 НК РФ). Однако большинство ненормативных актов выносятся налоговыми органами без участия лица, к которому они относятся (налоговое уведомление - ст. 52 НК РФ, требование об уплате налога - ст. 69 НК РФ, решение о взыскании налога за счет денежных средств - ст. 46 НК РФ, решение о взыскании налога за счет иного имущества - ст. 47 НК РФ и т.д.).

Впрочем, налогоплательщик вправе получать в определенные сроки от налогового органа практически все ненормативные акты и иные документы, имеющие к нему отношение (подп. 9 п. 1 ст. 21 НК РФ - копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов; п. 3 ст. 46 НК РФ - решение о взыскании налога за счет денежных средств; п. 9 ст. 78 НК РФ - решение о зачете (возврате) сумм излишне уплаченного налога и т.д.). Пример редкого исключения, не нарушающего, впрочем, права налогоплательщика на информацию, описан в п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25: установленная НК РФ процедура принудительного взыскания задолженности за счет имущества должника (ст. 47) не предусматривает направления налоговым органом должнику решения об этом или копии этого решения. Данное решение направляется налоговым органом судебному приставу-исполнителю, который, возбудив на его основании исполнительное производство, и уведомляет о нем должника.

В настоящее время в НК РФ установлено общее **правило обязательного досудебного административного обжалования**: в силу абз. 1 п. 2 ст. 138 НК РФ акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействия их должностных лиц (за исключением актов ненормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, действий или бездействия его должностных лиц) могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном НК РФ. С 1 января 2009 г. до 1 января 2014 г. правило об обязательном досудебном административном обжаловании было установлено только в отношении решений налоговых органов по результатам выездных (камеральных) налоговых проверок (ст. 101 НК РФ).

Поскольку для ФНС России нет вышестоящего налогового органа, в силу абз. 4 п. 2 ст. 138 НК РФ нет и обязательного досудебного административного обжалования: акты ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, действия или бездействия его должностных лиц обжалуются в судебном порядке.

Следует отметить, что подобная процедура была предусмотрена и в законодательстве СССР. Так, в силу ст. 3 Закона СССР от 21 мая 1990 г. N 1492-1 "О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций" жалобы на действия должностных лиц государственных налоговых инспекций подаются в те государственные налоговые инспекции, которым они непосредственно подчинены. Жалобы рассматриваются и решения по ним принимаются не позднее месячного срока с момента поступления жалобы. Решения по жалобам могут быть обжалованы в месячный срок в вышестоящую государственную налоговую инспекцию. При несогласии граждан с принятым решением действия должностных лиц государственных налоговых инспекций могут быть обжалованы в судебном порядке.

Исходя из п. 16 Постановления Пленума ВС РФ от 10 февраля 2009 г. N 2 заявителю принадлежит право выбора порядка (административного, судебного) защиты своих прав и свобод. Вместе с тем необходимо иметь в виду, что федеральными законами может быть предусмотрен досудебный порядок в отношении оспаривания отдельных решений, действий (бездействия), в том числе в НК РФ.

Сам по себе обязательный административный досудебный порядок обжалования является дополнительным обременением налогоплательщика <1075>. Кроме того, используя терминологию Постановления Президиума ВАС РФ от 7 июня 2012 г. N 1009/11, он может быть охарактеризован и как временной барьер для обращения в суд. Однако обязательное досудебное административное обжалование некоторых (либо даже всех) ненормативных актов налоговых органов предусмотрено и в зарубежном законодательстве. Так, Р. Буссе приводит сведения о том, что в Германии каждый административный акт налогового органа в отношении налогоплательщика может оспариваться в досудебном порядке, причем досудебное обжалование обязательно для последующего судебного оспаривания <1076>.

<1075> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "О практике применения налогового законодательства" (по итогам заседания 14 октября 2010 г.) // Экономические

споры: проблемы теории и практики. 2010. N 4; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс"; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

<1076> Буссе Р. Судебное разрешение налоговых споров в Германии, роль Конституционного суда ФРГ в развитии налогового права // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. С. 215.

В связи с тем что решения по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки вступают в силу в общем случае по истечении одного месяца со дня вручения лицу, в отношении которого было вынесено соответствующее решение (его представителю) (п. 9 ст. 101 НК РФ), и могут быть обжалованы в апелляционном порядке (ст. 101.2 НК РФ), в п. 1 ст. 138 НК РФ даны отдельные (хотя и сходные) определения:

- **апелляционной жалобой** признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование **не вступившего в силу** решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенного в соответствии со ст. 101 НК РФ, если, по мнению этого лица, обжалуемое решение нарушает его права;

- **жалобой** признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование **вступивших в силу** актов налогового органа ненормативного характера, действий или бездействия его должностных лиц, если, по мнению этого лица, обжалуемые акты, действия или бездействие должностных лиц налогового органа нарушают его права.

Порядок и сроки подачи **апелляционной жалобы** урегулированы в ст. 139.1 НК РФ. Как следует из п. 1 ст. 139.1 НК РФ, апелляционная жалоба на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подается **через вынесший соответствующее решение налоговый орган**. Исходя из ст. 101.2 НК РФ апелляционная жалоба подается **в вышестоящий налоговый орган**.

В п. 2 ст. 139.1 НК РФ установлено, что апелляционная жалоба на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в вышестоящий налоговый орган может быть подана **до дня вступления в силу обжалуемого решения**, то есть по общему правилу до истечения **одного месяца** со дня вручения лицу, в отношении которого было вынесено соответствующее решение (его представителю).

Порядок и сроки подачи **жалобы** урегулированы в ст. 139 НК РФ. В частности, в силу п. 1 ст. 139 НК РФ жалоба подается **в вышестоящий налоговый орган через налоговый орган**, акты ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются.

Кроме того, как это следует из п. 2 ст. 139 НК РФ:

- жалоба в вышестоящий налоговый орган может быть подана, если иное не установлено НК РФ, в течение **одного года** со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав;

- жалоба на вступившее в силу решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, может быть подана в течение **одного года** со дня вынесения обжалуемого решения.

Соответственно, для различных вариантов административных жалоб предусмотрены как различные сроки на обжалование, так и различные моменты начала отсчета данных сроков. Представляют интерес сведения, которые приводит Ш. Рекцигель: в Германии налогоплательщик вправе обжаловать индивидуальный налоговый акт в течение одного месяца со дня его получения. При этом рекомендуется не просто обжаловать акт, а указать причины обжалования, иначе налоговый орган может отклонить немотивированную жалобу <1077>. Соответственно, установленные в НК РФ сроки обязательного административного досудебного обжалования вполне соотносимы с зарубежными аналогами.

<1077> Рекцигель Ш. Обжалование индивидуального налогового акта. Опыт Германии // Налоговед. 2012. N 5. С. 77.

Как правило, нет существенных проблем в исчислении сроков на обжалование, четко "привязанных" ко дню совершения определенного действия налоговым органом. Следует только учесть, что данный момент времени может быть презюмирован: в силу п. 4 ст. 31, п. 9 ст. 101 НК РФ в случае направления решения по результатам выездной (камеральной) проверки по почте заказным письмом датой его вручения считается шестой день со дня отправки заказного письма. В п. 53 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 применительно к требованию об уплате налога (ст. ст. 69, 70 НК РФ) разъяснено следующее: при рассмотрении споров судам необходимо исходить из того, что в силу прямого

указания закона соответствующая налоговая процедура признается соблюденной, независимо от фактического получения налогоплательщиком (его представителем) требования об уплате налога, направленного заказным письмом.

Иные вопросы могут возникнуть применительно к срокам, исчисляемым со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав. Применительно к срокам на обжалование указанного типа в качестве общего правила **scire et scire debere aequiparantur in jure** - знать и предполагаться знающим - это с точки зрения права одно и то же <1078>.

<1078> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 344.

Поскольку обязательное досудебное административное обжалование реализуется через подачу жалобы в **вышестоящий налоговый орган**, необходимо определение данного адресата жалобы. Указанный орган определяется в зависимости от структуры органов. Как уже отмечалось, система налоговых органов обычно обладает трехуровневой структурой. Определение вышестоящего органа необходимо не только для решения вопросов об административном обжаловании (в т.ч. повторная выездная налоговая проверка может проводиться вышестоящим налоговым органом - п. 10 ст. 89 НК РФ). Так, по отношению к налоговым инспекциям по районам Нижегородской области, а также по районам города Н. Новгорода (ИФНС) и межрайонным (МРИ ФНС) вышестоящим налоговым органом является Управление (УФНС) России по Нижегородской области. Вышестоящим налоговым органом по отношению к УФНС России по Нижегородской области является ФНС России. Таким образом, если первичная выездная налоговая проверка будет проведена УФНС России по Нижегородской области, жалобу в порядке досудебной процедуры будет рассматривать ФНС России. Примеры подобного механизма обжалования приведены в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 15 декабря 2011 г. N 12223/10 и от 16 апреля 2013 г. N 15638/12: административные апелляционные жалобы на решения Межрегиональных инспекций ФНС по крупнейшим налогоплательщикам рассматривала Федеральная налоговая служба.

Досудебное административное обжалование, следует напомнить, не является единственной обязательной досудебной процедурой в налоговом праве. Еще один пример такой процедуры следует из п. 33 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: в силу ч. 1 ст. 4 АПК РФ налогоплательщик может обратиться в суд только в случае нарушения его права на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных налогов, пеней, штрафа, то есть когда надлежащее соблюдение им регламентированной ст. 78 НК РФ процедуры не обеспечило реализации данного права в административном (внесудебном) порядке по причине неисполнения или ненадлежащего исполнения налоговым органом возложенных на него законом обязанностей. Таким образом, применяя соответствующие положения, судам необходимо исходить из того, что обращение налогоплательщика в суд с иском о возврате или зачете излишне уплаченных сумм налогов, пеней, штрафа возможно только в случае отказа налогового органа в удовлетворении упомянутого заявления либо неполучения налогоплательщиком ответа в установленный законом срок.

Кроме того, досудебная процедура описана в Постановлении Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. N 65 и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2009 г. N 5154/09: перед обращением в суд с заявлением о признании незаконным бездействия налогового органа, выразившегося в невозмещении НДС из бюджета по результатам камеральной налоговой проверки, налогоплательщик обязан соблюсти досудебную процедуру, предусмотренную в ст. 176 НК РФ, а именно представить налоговому органу декларацию по данному налогу и все документы, обосновывающие право на вычеты.

Пропущенный месячный срок подачи апелляционной жалобы не восстанавливается, поскольку на такую возможность в НК РФ прямо не указано, а исходя из п. 4 ст. 139.3 НК РФ восстановление пропущенного срока на обжалование неприменимо к апелляционным жалобам. При этом, как предусмотрено в абз. 4 п. 2 ст. 139 НК РФ, в случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по ходатайству лица, подающего жалобу, может быть восстановлен вышестоящим налоговым органом. Скорее всего, орган, рассматривающий жалобу, будет учитывать практику судов по квалификации причин пропуска сроков как уважительных.

Кроме того, как следует из п. 66 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, если поданная с нарушением сроков жалоба была принята вышестоящим налоговым органом и рассмотрена по существу, соответствующее заявление налогоплательщика принимается судом к производству.

Форма и содержание жалобы (апелляционной жалобы) урегулированы в ст. 139.2 НК РФ. В частности, в силу п. п. 1, 6 указанной статьи жалоба (апелляционная жалоба) подается в письменной форме и подписывается лицом, ее подавшим, или его представителем.

Исходя из п. 67 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения могут быть оспорены в суде только в той

части, в которой они были обжалованы в вышестоящий налоговый орган. При этом названные решения считаются обжалованными в вышестоящий налоговый орган в полном объеме, если только из поданной жалобы прямо не следует, что решение обжалуется в части. Необходимо также иметь в виду, что предусмотренный ст. 101.2 НК РФ обязательный досудебный порядок обжалования такого решения считается соблюденным вне зависимости от того, приводились ли в жалобе налогоплательщика доводы, опровергающие выводы налогового органа. При этом в случае, когда соответствующие доводы приведены только в заявлении, поданном в суд, на налогоплательщика применительно к ч. 1 ст. 111 АПК РФ могут быть полностью или в части отнесены судебные расходы по делу независимо от результатов его рассмотрения.

Однако, как это разъяснено в п. 68 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, если в поданном в суд заявлении о признании недействительным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщик ссылается на нарушение налоговым органом существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки (п. 14 ст. 101 НК РФ), судам надлежит исходить из того, что такого рода доводы могут быть приняты ими во внимание только при условии заявления их в жалобе, направлявшейся в вышестоящий налоговый орган.

Нельзя при этом не отметить изложенную в данном пункте интересную позицию ВАС РФ о том, что при определенных обстоятельствах некоторые доводы принимаются (или не принимаются) судом во внимание. При этом в соответствии с ч. 1 ст. 168 АПК РФ при принятии решения арбитражный суд в т.ч. оценивает доказательства и доводы, приведенные лицами, участвующими в деле, в обоснование своих требований и возражений. С этой точки зрения у арбитражного суда формально отсутствует возможность оставить доводы без оценки. Впрочем, ранее в п. 16.2 Постановления Пленума ВАС РФ от 2 июня 2004 г. N 10 был предложен не менее интересный институт принятия во внимание оценки, данной судом общей юрисдикции, обстоятельствам, которые установлены в рассмотренном им деле. Более мягкий вариант разъяснения сделан в Постановлении Президиума ВАС РФ от 5 ноября 2013 г. N 8775/13: арбитражным судам фактически предписано учитывать практику судов общей юрисдикции, касающуюся вопросов, входящих в их компетенцию.

В ст. 139.3 НК РФ предусмотрены основания для оставления жалобы (апелляционной жалобы) **без рассмотрения**. Так, в силу подп. 2 п. 1 данной статьи вышестоящий налоговый орган оставляет без рассмотрения жалобу полностью или в части, если установит, что жалоба подана после истечения срока подачи жалобы, установленного НК РФ, и не содержит ходатайства о его восстановлении или в восстановлении пропущенного срока на подачу жалобы отказано.

Порядок рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) урегулирован в ст. 140 НК РФ; объем соответствующих норм права незначителен. Следует отметить, что жалоба рассматривается без вызова лица, подавшего жалобу (его представителя), то есть негласно и только по документам. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 21 сентября 2010 г. N 4292/10 порядок рассмотрения жалобы на акты налогового органа, действия или бездействие его должностного лица предусмотрен гл. 20 НК РФ, однако обязанность обеспечения присутствия налогоплательщика при рассмотрении жалобы в данной главе также не предусмотрена. Положения ст. 101 НК РФ, регулирующие порядок вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, не подлежат расширительному толкованию и не могут применяться к процедуре рассмотрения жалобы налогоплательщика вышестоящим налоговым органом, поскольку из норм гл. 20 НК РФ возможность подобного применения не следует.

Сроки рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) предусмотрены в п. 6 ст. 140 НК РФ:

- решение по жалобе (апелляционной жалобе) на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенное в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ, принимается вышестоящим налоговым **органом в течение одного месяца** со дня получения жалобы (апелляционной жалобы). Указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения от нижестоящих налоговых органов документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), или при представлении лицом, подавшим жалобу (апелляционную жалобу), дополнительных документов, но не более чем на один месяц;

- решение по иным жалобам принимается налоговым органом в течение **15 дней** со дня ее получения. Указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения от нижестоящих налоговых органов документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы, или при представлении лицом, подавшим жалобу, дополнительных документов, но не более чем на 15 дней.

Одно из последствий нарушения вышестоящим налоговым органом срока рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) указано в п. 2 ст. 138 НК РФ: в случае если решение по жалобе (апелляционной

жалобе) не принято вышестоящим налоговым органом в сроки, установленные п. 6 ст. 140 НК РФ, акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в судебном порядке. Иными словами, нарушение срока рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вышестоящим налоговым органом приводит к тому, что досудебный порядок обжалования становится соблюденным (в т.ч. и в отсутствие решения по жалобе). Указанное правило касается и решений налоговых органов по итогам выездных (камеральных) проверок по ст. 101 НК РФ - в такой ситуации они могут быть обжалованы в суд в варианте, не вступившим в силу. В п. 71 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено, что в случае, если вышестоящим налоговым органом в упомянутый срок решение по апелляционной жалобе не принято, лицо, подавшее такую жалобу, вправе оспорить в суде не только соответствующее бездействие данного органа, но и в целях защиты своего права на определенность в вопросе об объеме налоговых обязанностей и (или) ответственности также и не вступившее в силу решение нижестоящего налогового органа. В последнем случае при удовлетворении требования применительно к ч. 4 ст. 201 АПК РФ в резолютивной части судебного акта указывается на несоответствие оспоренного решения налогового органа закону или иному нормативному правовому акту. Аналогичным подходом судам необходимо руководствоваться при рассмотрении заявления налогоплательщика о признании недействительным решения или незаконными действий (бездействия) налогового органа.

Другое возможное последствие нарушения вышестоящим налоговым органом срока рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) разъяснено в п. 74 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: при рассмотрении дела об оспаривании решения налогового органа, жалоба на которое в установленный срок не была рассмотрена вышестоящим налоговым органом, судебные расходы по такому делу применительно к ч. 1 ст. 111 АПК РФ полностью или в части могут быть отнесены на налоговый орган независимо от результатов рассмотрения дела.

Возможные **результаты рассмотрения** жалобы (апелляционной жалобы) урегулированы в п. 3 ст. 140 НК РФ. По итогам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вышестоящий налоговый орган:

- 1) оставляет жалобу (апелляционную жалобу) без удовлетворения;
- 2) отменяет акт налогового органа ненормативного характера;
- 3) отменяет решение налогового органа полностью или в части;
- 4) отменяет решение налогового органа полностью и принимает по делу новое решение;
- 5) признает действия или бездействие должностных лиц налоговых органов незаконными и выносит решение по существу.

Как следует из абз. 4 п. 6 ст. 140 НК РФ, решение налогового органа по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вручается или направляется лицу, подавшему жалобу (апелляционную жалобу), в течение трех дней со дня его принятия.

Преимуществами административного порядка обжалования являются его относительные простота и оперативность рассмотрения жалобы, отсутствие необходимости уплаты государственной пошлины, конфиденциальность данной процедуры (в противоположность стандартной открытости судебной процедуры - ч. 1 ст. 11 АПК РФ, ч. 1 ст. 10 ГПК РФ, ст. 11 КАС РФ). Ш. Рекцигель приводит сведения о том, что в Германии досудебное разбирательство по налоговым спорам также не облагается пошлиной; деятельность налоговой инспекции в рамках проверки правильности собственного решения "бесплатна" для налогоплательщика <1079>.

<1079> Рекцигель Ш. Возмещение налогоплательщикам досудебных и судебных расходов: опыт Германии // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам IV Междунар. научно-практ. конф. 12 - 13 ноября 2010 г. С. 154.

В качестве общих недостатков административного порядка обжалования можно отметить то, что жалобы разрешаются заинтересованными органами исполнительной власти, негласно, в отсутствие лица, подавшего жалобу. Кроме того, административный порядок рассмотрения жалоб в меньшей степени урегулирован процессуально по сравнению с судебным порядком. Указанные особенности присутствуют и в административном порядке обжалования решений, действий и бездействия должностных лиц налоговых органов, урегулированном в разд. VII НК РФ, содержащем относительно небольшой объем норм права (в сравнении с соответствующими положениями АПК РФ, ГПК РФ и КАС РФ).

Тем не менее нельзя охарактеризовать современный административный порядок обжалования как неэффективный. Исходя из Доклада о результатах и основных направлениях деятельности ФНС России <1080> за 2013 год в налоговые органы поступило 44,9 тысячи жалоб налогоплательщиков на акты налоговых органов ненормативного характера и действия или бездействие должностных лиц налоговых органов, что на 9,5% меньше, чем за 2012 год. При этом тенденция к сокращению количества жалоб налогоплательщиков сохраняется с 2010 года. За период с 2009 по 2013 год количество жалоб

налогоплательщиков сократилось на 35,3%. За 2013 год 37,2% жалоб по результатам рассмотрения были удовлетворены, что на 1,0 процентный пункт меньше, чем за 2012 год (38,2%). Кроме того, исходя из иных сведений, приведенных на сайте ФНС России <1081>, за шесть месяцев 2014 года в налоговые органы России поступило 21,9 тыс. жалоб. В пользу налогоплательщиков было удовлетворено 35% жалоб и 13% оспариваемых налогоплательщиками сумм.

<1080> URL: <http://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/analit/drond2013.doc>.

<1081> URL: http://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/4950940/.

Исходя из правовой позиции, приведенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 июля 2009 г. N 5172/09, решение вышестоящего органа по жалобе **не может ухудшать положение частного субъекта**. По мнению Суда, поскольку вышестоящий налоговый орган принимает решение по жалобе, он не вправе по итогам ее рассмотрения принимать решение о взыскании с налогоплательщика дополнительных налоговых платежей, не взысканных оспариваемым решением налогового органа. Впоследствии данная правовая позиция была уточнена в Определении КС РФ от 24 февраля 2011 г. N 194-О-О: решение вышестоящего налогового органа, принятое по итогам рассмотрения апелляционной жалобы, является актом налогового органа ненормативного характера, а потому может быть в общем порядке признано судом недействительным, если оно нарушает права налогоплательщика (ст. ст. 137 и 138 НК РФ). Одним из случаев нарушения прав налогоплательщиков является вынесение вышестоящим налоговым органом в апелляционном порядке нового решения, предусматривающего взыскание с налогоплательщика дополнительных налоговых платежей.

Следует отметить, что подобный подход прямо закреплен, например, в п. 2 ч. 1 ст. 30.7 КоАП РФ: по результатам рассмотрения жалобы на постановление по делу об административном правонарушении может быть вынесено решение об изменении постановления, если при этом не усиливается административное наказание или иным образом не ухудшается положение лица, в отношении которого вынесено постановление.

Тем не менее не следует идеализировать приведенные положения. По результатам рассмотрения административной жалобы положение частного субъекта может ухудшиться косвенно. Так, Д.Н. Суругин отмечает, что это будет иметь место в случае документального и правового усиления позиции налогового органа, в том числе в отношении эпизодов, не обжалованных налогоплательщиком <1082>.

<1082> Суругин Д.Н. Процессуальные аспекты досудебного обжалования решений налоговых органов // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам III Междунар. научно-практ. конф. 13 - 14 ноября 2009 г. С. 90.

Как следует из п. 81 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, при рассмотрении жалобы налогоплательщика вышестоящим налоговым органом не может быть принято решение о взыскании с налогоплательщика дополнительных налоговых платежей, пеней, штрафов, не взысканных оспариваемым решением, поскольку иной подход создавал бы налогоплательщику препятствия для свободного волеизъявления в процессе реализации им права на обжалование вынесенного в отношении его решения. Кроме того, принятие вышестоящим налоговым органом по итогам рассмотрения жалобы налогоплательщика решения о дополнительном взыскании с него указанных сумм фактически означало бы осуществление контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа вне процедуры, определенной п. 10 ст. 89 НК РФ. В то же время вышестоящий налоговый орган вправе дополнить и (или) изменить приведенное в обжалуемом решении правовое обоснование взыскания сумм налогов, пеней, штрафов, исправить арифметические ошибки, опечатки.

Однако, как это следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 29 октября 2013 г. N 6778/13, установив при рассмотрении апелляционной жалобы налогоплательщика обстоятельства, согласно которым с него должны быть взысканы налоговые платежи, не указанные в резолютивной части оспариваемого решения инспекции, отменив это решение, назначив и проведя повторную выездную налоговую проверку индивидуального предпринимателя, приняв по ее результатам соответствующее решение и определив в нем действительные права и обязанности налогоплательщика, управление действовало в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 89 НК РФ.

Имеет место и очевидное отличие процедуры административного обжалования ненормативного акта налогового органа, например, от процедуры обжалования судебного акта. Так, вышестоящий арбитражный суд, рассматривающий жалобу (заявление) на судебный акт и отменив его, вправе направить дело на новое рассмотрение (подп. 3 п. 1 ст. 287, подп. 2 п. 1 ст. 291.14, подп. 2 п. 1 ст. 308.11 АПК РФ). Вышестоящий налоговый орган, рассматривающий административную жалобу на ненормативный правовой акт, не имеет полномочий направлять дело на новое рассмотрение в тот

налоговый орган, чей ненормативный акт обжалуется. В п. 69 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 содержится именно такое разъяснение: положения НК РФ не предусматривают право вышестоящего налогового органа, рассматривающего жалобу налогоплательщика, отменив оспариваемый акт, направить на новое рассмотрение в принявший его налоговый орган вопросы, разрешенные таким актом.

Однако некоторые полномочия вышестоящего налогового органа в ситуации, в которой им отменяется решение по результатам проверки по процедурным основаниям, для самостоятельного спасения ситуации все же имеются. В силу п. 5 ст. 140 НК РФ:

- вышестоящий налоговый орган, установив по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) на решение, вынесенное в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ, нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, вправе отменить такое решение, рассмотреть указанные материалы, документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), и материалы, представленные нижестоящим налоговым органом, в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ, и вынести решение, предусмотренное п. 3 ст. 140 НК РФ (в т.ч. новое решение);

- вышестоящий налоговый орган, установив по результатам рассмотрения жалобы на решение, вынесенное в порядке, предусмотренном ст. 101.4 НК РФ, нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов иных мероприятий налогового контроля, вправе отменить такое решение, рассмотреть указанные материалы, документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу, дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения жалобы, и материалы, представленные нижестоящим налоговым органом, в порядке, предусмотренном ст. 101.4 НК РФ, и вынести решение, предусмотренное п. 3 ст. 140 НК РФ (в т.ч. новое решение).

Гарантии **судебной защиты** прав и свобод закреплены в ч. 2 ст. 46 Конституции РФ: решения и действия (или бездействие) органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений и должностных лиц могут быть обжалованы в суд. Суд обязан разрешить поставленный перед ним вопрос (либо удовлетворить жалобу, либо оставить ее без удовлетворения) вне зависимости от сложности поставленного вопроса. **Lex non deficit in justitia exhibenda** - закон не имеет пробелов, когда речь идет о предоставлении правосудия <1083>. **Citatio est de jure naturalii** - вызов в суд является естественным правом <1084>. Судебная власть обязана рассмотреть по существу любое обращение гражданина по поводу воспрепятствования любым способом возможности осуществления им какого-либо права <1085>. С этой целью ч. 6 ст. 13 АПК РФ, ч. 3 ст. 11 ГПК РФ, ч. 4 ст. 2 и ч. 6 ст. 15 КАС РФ предусматривают право суда на применение аналогии закона и аналогии права. Кроме того, поскольку налоговое право относится к публичному праву, на основании ст. 2 Конституции РФ в п. 7 ст. 3 НК РФ установлена коллизийная норма: все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах должны толковаться в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

<1083> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 235.

<1084> Там же. С. 98.

<1085> Егоров С.Н. Аксиоматические основы теории права. СПб., 2001. С. 148.

Право на применение судом усмотрения, необходимое для обеспечения возможности вынесения решений по любым делам, проанализировано, например, А. Барак. С точки зрения данного судьи и ученого, судебское усмотрение относится к трем объектам. Первый - это факты. Судейское усмотрение выбирает из совокупности фактов те, которые кажутся необходимыми для разрешения конфликта. Вторая область - это применение данной нормы. Судейское усмотрение отбирает из различных методов применения, которые даются нормой, один, который находит подходящим. Третья область усмотрения лежит в установлении самой нормы. Судейское усмотрение выбирает из нормативных возможностей вариант, который кажется подходящим. Таким образом, есть три объекта судебского усмотрения - факт, применение нормы и сама норма. Первый тип усмотрения касается фактов в сопоставлении с нормой; второй тип имеет дело с нормой в сопоставлении с фактами; третий включает норму в сопоставлении с нею самой и прочей частью нормативной системы <1086>.

<1086> Барак А. Судейское усмотрение / Пер. с англ. М., 1999. С. 20, 25.

Судебный порядок обжалования имеет ряд известных достоинств перед административным порядком, в том числе большую независимость и беспристрастность суда, а также обязательность вступивших в законную силу судебных актов для любых субъектов права. Суд может признать

недействительным (незаконным) акт некоторого органа власти, но никакой орган власти не может отменить (игнорировать) решение суда. В п. 1 ст. 6 Федерального конституционного закона от 31 декабря 1996 г. N 1-ФКЗ "О судебной системе Российской Федерации" (который сам по себе имеет приоритет над федеральными законами) установлено, что вступившие в законную силу постановления федеральных судов, мировых судей и судов субъектов РФ, а также их законные распоряжения, требования, поручения, вызовы и другие обращения являются обязательными для всех без исключения органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений, должностных лиц, других физических и юридических лиц и подлежат неукоснительному исполнению на всей территории Российской Федерации.

Исходя из Постановления КС РФ от 14 июля 2005 г. N 9-П в случае спора между налогоплательщиком и налоговым органом окончательное решение принимает суд, который рассматривает в установленной законом процедуре дело по существу. В Постановлении КС РФ от 17 марта 2009 г. N 5-П разъяснено, что недопустимо дезавуирование судебного решения во внесудебной процедуре; судебный акт, принятый по спору между действующим от имени государства налоговым органом и налогоплательщиком, впредь до его опровержения в судебном же порядке не может быть отвергнут никаким другим налоговым органом, в том числе вышестоящим. Е.В. Тарибо справедливо полагает, что предусмотренное Конституцией РФ право на судебную защиту и обжалование решений и действий органов государственной власти (ч. ч. 1 и 2 ст. 46), в отличие, например, от права частной собственности (ст. 35) или права на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности (ч. 1 ст. 34), имеет абсолютный характер <1087>. Как отмечается в Постановлении КС РФ от 21 января 2010 г. N 1-П, право каждого на судебную защиту относится к основным неотчуждаемым правам и свободам человека и одновременно выступает гарантией всех других прав и свобод, а правосудие по своей сути может признаваться таковым, только если оно отвечает требованиям справедливости и обеспечивает эффективное восстановление в правах.

<1087> Тарибо Е.В. КС РФ об оспаривании в судах разъяснений финансовых органов // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам II Междунар. научно-практ. конф. 21 - 22 ноября 2008 г. С. 138.

Абсолютный характер рассматриваемого права, однако, не означает возможности произвольного им злоупотребления. Так, по сведениям, приведенным Е.В. Ереминой, как свидетельствует практика ЕСПЧ, ответчики по делам часто требовали признать жалобы заявителей неприемлемыми. Рассматривая такие требования, судьи исходят из того, что злоупотребление правом на подачу жалобы (равнозначное злоупотреблению правом на обращение в этот Суд) возможно в двух случаях: во-первых, когда жалоба основана на вымышленных фактах; во-вторых, когда она содержит особо оскорбительные, угрожающие и провокационные выражения в адрес государства-ответчика, ЕСПЧ или его Секретариата. В обоих случаях объявление жалобы неприемлемой по причине злоупотребления правом на ее подачу является редчайшим исключением, вызванным чрезвычайными обстоятельствами <1088>.

<1088> Еремина Е.В. Может ли налогоплательщик злоупотребить правом на изменение оснований иска? // Налоговед. 2015. N 7. С. 31.

Недостатками судебного порядка обжалования в том числе являются необходимость уплаты государственной пошлины; обычно большее (по сравнению с административным порядком) время рассмотрения жалобы (заявления).

В то же время размер государственной пошлины по соответствующей категории дел в настоящее время относительно небольшой (гл. 25.3 НК РФ). Кроме того, как это разъяснено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 13 ноября 2008 г. N 7959/08, современное правовое регулирование предполагает, что при любом варианте удовлетворения (полностью либо частично) судом требований налогоплательщика о признании недействительным ненормативного акта налогового органа вся уплаченная налогоплательщиком при подаче иска государственная пошлина подлежит взысканию с налогового органа в пользу налогоплательщика. В п. 21 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. N 46 впоследствии подробно разъяснено, что в силу гл. 25.3 НК РФ отношения по уплате государственной пошлины возникают между ее плательщиком - лицом, обращающимся в суд, и государством. Исходя из положений подп. 1 п. 3 ст. 44 НК РФ отношения по поводу уплаты государственной пошлины после ее уплаты прекращаются. Согласно ст. 110 АПК РФ между сторонами судебного разбирательства возникают отношения по распределению судебных расходов, которые регулируются гл. 9 АПК РФ. Законодательством не предусмотрены возврат заявителю уплаченной

государственной пошлины из бюджета в случае, если судебный акт принят в его пользу, а также освобождение государственных органов, органов местного самоуправления от процессуальной обязанности по возмещению судебных расходов. В связи с этим, если судебный акт принят не в пользу государственного органа (органа местного самоуправления), должностного лица такого органа, за исключением прокурора, Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации, расходы заявителя по уплате государственной пошлины подлежат возмещению соответствующим органом в составе судебных расходов (ч. 1 ст. 110 АПК РФ).

Примечательна позиция, изложенная в Определении ВС РФ от 7 апреля 2015 г. N 46-КГ15-2. В рамках данного дела суд апелляционной инстанции, сославшись на положения подп. 19 п. 1 ст. 333.36 НК РФ, исключил из резолютивной части решения суда первой инстанции указание о взыскании с ответчика возмещения истцу расходов на уплату государственной пошлины, обосновав это тем, что администрация городского округа Новокуйбышевск является органом местного самоуправления и от уплаты государственной пошлины освобождена. По мнению ВС РФ, действующее процессуальное законодательство не содержит исключений для возмещения судебных расходов стороне, в пользу которой состоялось решение, и в том случае, когда другая сторона в силу закона освобождена от уплаты государственной пошлины.

Возможность взыскания налогоплательщиком в качестве судебных издержек своих затрат, связанных с добыванием доказательств (например, на проведение внесудебной экспертизы или оценки имущества), не исключается в силу Определения КС РФ от 4 октября 2012 г. N 1851-О. По мнению Суда, при разрешении вопроса о судебных издержках расходы, понесенные лицами, участвующими в деле, требуют судебной оценки на предмет их связи с рассмотрением дела, а также их необходимости, оправданности и разумности.

Впрочем, если судебный акт принимается в пользу налогового органа, то, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 17 марта 2009 г. N 14278/08, налоговый орган, понесший судебные расходы (например, затраты на автомобильное топливо, израсходованное в связи с поездками представителей в судебное заседание), вправе требовать их взыскания с проигравшей стороны. Тем не менее подобный подход вызывает определенные сомнения. Поскольку в силу ст. 106 АПК РФ к судебным издержкам относятся расходы, понесенные лицами, участвующими в деле, в связи с рассмотрением дела в арбитражном суде, в развитие данной позиции можно было бы требовать взыскания с "проигравшего" налогоплательщика командировочных расходов, заработной платы (премий), выплаченных представителям налогового органа (что, однако, пока не допускается в соответствии с п. 11 информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 декабря 2007 г. N 121).

При этом публичная обязанность представлять интересы государства в налоговых спорах возложена на налоговые органы законодательством, вследствие чего разумно предположить, что их расходы, связанные с рассмотрением дела в арбитражном суде, должны производиться из федерального бюджета, а не за счет налогоплательщика, вне зависимости от исхода дела. Следует отметить, что в Постановлении КС РФ от 18 июля 2008 г. N 10-П разъяснено, что расходы государственной власти на осуществление ее конституционных функций покрываются в первую очередь за счет такой необходимой составной части бюджета, как налоги и сборы, а также за счет внебюджетных средств, имеющих публично-целевое назначение, к каковым относится плата за оказание публичных услуг физическим или юридическим лицам. Судья Налогового суда США Д. Ларо приводит сведения о том, что если судебный спор вызван изначально необоснованными претензиями налоговой службы, то по завершении разбирательства в пользу налогоплательщика он вправе требовать компенсации всех издержек из бюджета. Но государство ни при каких обстоятельствах не вправе требовать такой компенсации от налогоплательщика <1089>.

<1089> Ларо Д. "Случаев, когда налоговая служба не исполняет судебного решения, принятого в пользу налогоплательщика, я в своей практике не встречал..." // Налоговед. 2009. N 3. С. 32.

Интересно то, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 апреля 2012 г. N 16693/11 приведена правовая позиция, не исключающая бесконечной череды судебных процессов. Как указал Суд, по смыслу норм АПК РФ право на возмещение судебных расходов распространяется не только на расходы, непосредственно связанные с рассмотрением спора, но и на судебные расходы, которые понесены участвующим в деле лицом в связи с рассмотрением арбитражным судом заявлений, ходатайств и совершением отдельных процессуальных действий. Рассмотрение судом заявлений о распределении судебных расходов не является исключением. Соответственно, по мнению ВАС РФ, вполне допустима процессуальная "матрешка" - сначала проходит процесс N 1 по взысканию судебных расходов, понесенных в рамках основного (первичного) дела, потом - процесс N 2 по взысканию судебных расходов, понесенных в рамках процесса N 1, и т.д.

Однако принятые впоследствии акты КС РФ позволяют утверждать, что сейчас подобная процессуальная "матрешка" уже невозможна. Так, в Определении КС РФ от 21 марта 2013 г. N 461-О выражена следующая правовая позиция: вступление в законную силу решения суда не является препятствием для рассмотрения судом вопроса о судебных расходах: в этом случае данный вопрос может быть разрешен определением суда в соответствии со ст. 104 ГПК РФ в том же производстве, в котором рассматривалось само гражданское дело. Рассмотрение судом требования о взыскании судебных расходов, которое не является самостоятельным имущественным требованием, таким образом, осуществляется в рамках гражданского дела, по которому судом уже принято решение по существу, и поэтому не составляет отдельного гражданского дела, а значит, и участие в рассмотрении заявления о взыскании судебных расходов по делу не порождает дополнительного права на возмещение судебных расходов, вызванного необходимостью такого участия.

С учетом незначительного размера государственной пошлины в делах об обжаловании для частных субъектов, эффективно защитивших свои права в суде, зачастую большее значение имеют вопросы взыскания с государственного органа расходов на представителей. В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 15 октября 2013 г. N 16416/11, от 26 ноября 2013 г. N 8214/13 разъяснено, что обязанность суда взыскивать расходы на оплату услуг представителя, понесенные лицом, в пользу которого принят судебный акт, с другого лица, участвующего в деле, в разумных пределах является одним из предусмотренных законом правовых способов, направленных против необоснованного завышения размера оплаты услуг представителя, и тем самым - на реализацию требования ст. 17 (ч. 3) Конституции РФ. Именно поэтому в ч. 2 ст. 110 АПК РФ речь идет, по существу, об обязанности суда установить баланс между правами лиц, участвующих в деле (Определение КС РФ от 21 декабря 2004 г. N 454-О).

В Определении КС РФ от 20 марта 2014 г. N 664-О отмечается, что гражданское процессуальное законодательство при этом исходит из того, что критерием присуждения расходов на оплату услуг представителя при вынесении решения является вывод суда о правомерности или неправомерности заявленного истцом требования (Определение КС РФ от 19 января 2010 г. N 88-О-О). В свою очередь, вывод суда о правомерности или неправомерности заявленного истцом в суд требования непосредственно связан с выводом суда, содержащимся в резолютивной части решения суда (ч. 5 ст. 198 ГПК РФ), о том, подлежит ли иск удовлетворению, поскольку только удовлетворение судом требования подтверждает правомерность принудительной реализации его через суд и влечет восстановление нарушенных прав и свобод, что в силу ст. ст. 19 (ч. 1) и 46 (ч. ч. 1 и 2) Конституции РФ и приводит к необходимости возмещения судебных расходов.

Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 октября 2013 г. N 16416/11 приведены сведения, позволяющие оценивать профессионализм представителя для целей определения размера взыскиваемых судебных расходов. Суд отметил, что адвокатом общества был проделан большой объем работы (подготовка искового заявления, формирование комплекта документов, прилагаемых к исковому заявлению, подготовка письменных возражений на отзыв, апелляционной и кассационной жалоб, заявления об увеличении исковых требований, письменных объяснений по делу, отзыва на апелляционную жалобу ответчика, участие в судебных заседаниях всех инстанций, рассматривавших дело, работа над делом в течение более чем одного года), приведшей к отмене судом кассационной инстанции решения суда первой инстанции и постановления суда апелляционной инстанции, а также в дальнейшем к вынесению судебных актов в пользу общества. Данное обстоятельство свидетельствует о высокой степени результативности деятельности упомянутого адвоката.

Исходя из упомянутого Постановления Президиума ВАС РФ от 26 ноября 2013 г. N 8214/13 при определении разумных пределов расходов на оплату услуг представителя принимается во внимание: относимость расходов по делу; объем и сложность выполненной работы; нормы расходов на служебные командировки, установленные правовыми актами; время, которое мог бы потратить на подготовку материалов квалифицированный специалист; сложившаяся в данном регионе стоимость сходных услуг с учетом квалификации лиц, оказывающих услуги; имеющиеся сведения статистических органов о цене на рынке юридических услуг; продолжительность рассмотрения дела; другие обстоятельства, свидетельствующие о разумности этих расходов. Реализация права по уменьшению суммы расходов судом возможна лишь в том случае, если он признает эти расходы чрезмерными в силу конкретных обстоятельств дела. Вынося мотивированное решение об изменении размера сумм, взыскиваемых в возмещение соответствующих расходов, суды не вправе уменьшать его произвольно, тем более если другая сторона не заявляет возражения и не представляет доказательства чрезмерности взыскиваемых с нее расходов. Дополнительные ориентиры есть и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 февраля 2014 г. N 16291/10: при рассмотрении вопроса о разумности судебных расходов, включающих условное вознаграждение, арбитражный суд, кроме проверки фактического оказания юридических услуг представителем, также вправе оценить качество оказанных услуг, в том числе знания и навыки, которые демонстрировал представитель, основываясь, в частности, на таких критериях, как знание

законодательства и судебной практики, владение научными доктринами, знание тенденций развития правового регулирования спорных институтов в отечественной правовой системе и правовых системах иностранных государств, международно-правовые тенденции по спорному вопросу, что способствует повышению качества профессионального представительства в судах и эффективности защиты нарушенных прав, а также обеспечивает равные возможности для лиц, занимающихся профессиональным юридическим представительством, на получение при соблюдении указанных условий выплат премиального характера при высокопрофессиональном осуществлении ими своих функций на равных условиях с лицами, работающими по трудовому договору или контракту государственного служащего и имеющими потенциальную возможность премирования за успешное выполнение заданий.

По всей видимости, при оценке сложности дела для целей определения разумности расходов на представителя в арбитражных судах свою роль сыграет и информационное письмо Президиума ВАС РФ от 1 июля 2014 г. N 167 "Рекомендации по применению критериев сложности споров, рассматриваемых в арбитражных судах Российской Федерации". При разграничении дел по категориям правовой сложности (особо сложные, сложные и менее сложные - п. 2) авторы данного документа, как ни странно, исходят из того, что дела, связанные с применением налогового законодательства, являются сложными (п. 18), т.е. такие дела в усредненном варианте проще, чем дела особо сложные (где объектом спора является недвижимость, в том числе и земля - п. 12; о создании, реорганизации и ликвидации организаций - п. 13; споры о ценных бумагах, о защите деловой репутации и споры из внедоговорных обязательств - п. 14 и др.). Не менее удивительно и то, что дела о взыскании обязательных платежей и санкций отнесены к делам менее сложным (п. п. 18, 23), притом что по своей сути они могут ничем не отличаться от дел по судебному обжалованию решений по результатам налоговых проверок. Какими именно соображениями руководствовались, и какие именно данные использовали авторы этого документа, предложив подобное разграничение, к сожалению, неясно. Определенные в информационном письме дефиниции, как представляется, не позволяют понять произведенное разграничение дел по категориям. Так, непосредственно в п. 2 указанного документа разъяснено, что правовая сложность дела определяется исходя из категории дела (правовой природы экономического спора или иного дела); при этом учтены временные данные по выполняемой судьей при производстве дел в судах первой, апелляционной и кассационной инстанций работе.

Интересно то, что в приведенном Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 октября 2013 г. N 16416/11 даны ориентиры относительно того, насколько вообще достоин судебной защиты соответствующий интерес (в целях определения разумных судебных расходов). По мнению Суда, страховая компания, являясь ответчиком по иску о выплате страхового возмещения, будучи профессионалом в данной сфере деятельности, ссылаясь на отсутствие сложности в рассматриваемом споре и однозначно сложившуюся судебную практику об обязанности такую выплату осуществить, то есть подтвердила отсутствие неопределенности по поводу своей обязанности исполнить договорное обязательство. Несмотря на это, страховая компания отказалась осуществить выплаты в добровольном порядке, что свидетельствует об отсутствии у нее достойного защиты интереса в снижении размера судебных расходов по критерию сложности рассматриваемого дела.

Этот подход ВАС РФ интересно соотнести с позицией К.А. Сасова. По мнению данного специалиста, зачастую налоговый орган, доказывая несложность дела, сам признает, что в периоде арбитражного спора имелаась устойчивая судебная практика на уровне ВАС РФ по вопросу, подобному рассматриваемому. Такое заявление означает, что положительный для налогоплательщика итог спора был инспекции изначально очевиден. Соответственно, можно говорить о том, что налоговый орган был осведомлен о заведомом негативном результате возбужденного по его инициативе дела <1090>. Таким образом, если в рамках спора о распределении судебных расходов налоговый орган будет настаивать на их снижении, мотивируя это несложностью дела, налогоплательщик может использовать это утверждение против налогового органа, указав на следующее из него отсутствие достойного судебной защиты интереса налогового органа.

<1090> Сасов К.А. Возмещение судебных расходов налогоплательщика: презумпция разумности // Налоговед. 2014. N 1. С. 71.

В этом плане весьма интересны сведения, приведенные С.Г. Пепеляевым: в Бельгии, например, существует тарификация возмещаемых судебных издержек, в зависимости от цены иска установлены минимум и максимум возмещаемой суммы. Так, при значительной цене иска (более 1 млн. евро) возмещаемые судебные издержки могут находиться в пределах от 1 тыс. евро до 30 тыс. евро <1091>. В России же продолжается дискуссия, связанная с проблемой так называемого гонорара успеха: в соответствии с Постановлением КС РФ от 23 января 2007 г. N 1-П в системе действующего правового регулирования отношений по возмездному оказанию правовых услуг не предполагается удовлетворение

требования исполнителя о выплате вознаграждения по договору возмездного оказания услуг, если данное требование обосновывается условием, ставящим размер оплаты услуг в зависимость от решения суда, которое будет принято в будущем. При этом, как это разъяснено в п. 6 информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 декабря 2007 г. N 121 "Обзор судебной практики по вопросам, связанным с распределением между сторонами судебных расходов на оплату услуг адвокатов и иных лиц, выступающих в качестве представителей в арбитражных судах", для возмещения судебных расходов стороне, в пользу которой принят судебный акт, значение имеет единственное обстоятельство - понесены ли соответствующие расходы. Независимо от способа определения размера вознаграждения (почасовая оплата, заранее определенная твердая сумма гонорара, абонентская плата, процент от цены иска) и условий его выплаты (например, только в случае положительного решения в пользу доверителя) суд, взыскивая фактически понесенные судебные расходы, оценивает их разумные пределы.

<1091> Пепеляев С.Г. Компенсация расходов на правовую помощь в арбитражных судах. М., 2013. С. 103, 104.

Компромиссная позиция изложена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 февраля 2014 г. N 16291/10: в целях обеспечения баланса интересов сторон реализуется обязанность суда по пресечению неразумных, а значит противоречащих публичному порядку Российской Федерации условных вознаграждений представителя в судебном процессе, обусловленных исключительно исходом судебного разбирательства в пользу доверителя без подтверждения разумности таких расходов на основе критериев фактического оказания поверенным предусмотренных договором судебных юридических услуг, степени участия представителя в формировании правовой позиции стороны, в пользу которой состоялись судебные акты по делу, соответствия общей суммы вознаграждения рыночным ставкам оплаты услуг субъектов аналогичного рейтингового уровня и т.д.

Соответственно, вопрос о возможности взыскания в качестве судебных расходов гонорара успеха остается дискуссионным.

В соответствии с ч. 2 ст. 27 АПК РФ арбитражные суды разрешают экономические споры и рассматривают иные дела с участием в т.ч. организаций, являющихся юридическими лицами, а в случаях, предусмотренных АПК РФ и иными федеральными законами, - с участием государственных органов, органов местного самоуправления, образований, не имеющих статуса юридического лица. Соответственно, представляет интерес определить, должен ли орган власти, чьи акты (действия, бездействие) обжалуются, иметь статус юридического лица для реализации заинтересованным лицом права на обжалование. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 августа 1995 г. N 5416/95 отмечается, что рассматриваемый спор вытекает из административных, а не гражданских правоотношений, поэтому необоснованна ссылка арбитражного суда на то, что районный комитет по земельным ресурсам и землеустройству может участвовать в деле только при наличии у него статуса юридического лица. Соответственно, наличие (либо гипотетическое отсутствие) у налогового органа статуса юридического лица не имеет правового значения для реализации заинтересованным лицом права на обжалование.

Общая норма относительно **срока** на судебное обжалование ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов (их должностных лиц) установлена в ч. 4 ст. 198 АПК РФ, в ч. 1 ст. 219 КАС РФ (ранее - в ст. 256 ГПК РФ). Заявление может быть подано в суд в течение **трех месяцев** со дня, когда гражданину, организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов, если иное не установлено федеральным законом. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Кроме того, исходя из обязательного административного досудебного обжалования, следует учитывать п. 3 ст. 138 НК РФ: в случае обжалования в судебном порядке актов налоговых органов ненормативного характера, действий или бездействия их должностных лиц (за исключением актов ненормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, действий или бездействия его должностных лиц) срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу стало известно **о принятом вышестоящим налоговым органом решении по соответствующей жалобе**, или со дня истечения срока принятия решения по жалобе (апелляционной жалобе), установленного п. 6 ст. 140 НК РФ (т.е. в общем случае - месячного срока).

Таким образом, для случая, когда в установленный срок решение по жалобе (апелляционной жалобе) вышестоящим налоговым органом не вынесено, досудебный порядок в этот момент становится соблюденным (п. п. 2, 3 ст. 138 НК РФ, п. 71 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57), и налогоплательщик может обращаться в суд. При этом возникает вопрос, начинает ли для налогоплательщика с данного момента отсчитываться срок на обращение в суд. Исходя из п. 72

Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 при проверке соблюдения налогоплательщиком сроков обращения в суд с заявлением об оспаривании решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, как вступившего, так и не вступившего в силу, судам следует исходить из того, что с таким заявлением налогоплательщик вправе обратиться с момента истечения срока, установленного п. 3 ст. 140 НК РФ для рассмотрения жалобы, и до истечения трех месяцев с момента, когда налогоплательщику стало известно о вынесении вышестоящим налоговым органом решения по жалобе.

Соответственно, если решение по жалобе (апелляционной жалобе) вышестоящим налоговым органом вообще не вынесено, с точки зрения ВАС РФ, по истечении срока рассмотрения такой жалобы налогоплательщик может обратиться в суд в любой момент. Следовательно, ВАС РФ фактически разделяет право на обращение в суд и срок на обращение в суд (право на обращение в суд возникает еще до того, как начинает исчисляться срок на обращение в суд).

В Определении КС РФ от 18 ноября 2004 г. N 367-О разъясняется цель введения в законодательство сроков на обжалование: само по себе установление в законе сроков для обращения в суд с заявлениями о признании ненормативных правовых актов недействительными, а решений, действий (бездействия) - незаконными обусловлено необходимостью обеспечить стабильность и определенность административных и иных публичных правоотношений. Исходя из п. 22 Постановления Пленума ВС РФ от 10 февраля 2009 г. N 2 при подготовке дела к судебному разбирательству надлежит учитывать, что к обстоятельствам, имеющим значение для правильного разрешения данной категории дел, в частности, относится соблюдение срока обращения с заявлением в суд.

Еще один немаловажный аспект. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 ноября 2010 г. N 8148/10 отмечается, что ч. 4 ст. 198 АПК РФ связывает начало течения срока на подачу заявления о признании ненормативного акта недействительным с моментом, когда лицо узнало о нарушении своих прав и законных интересов, а не с моментом, когда оно могло или должно было узнать о таком нарушении.

Данный подход, несмотря на формулировку АПК РФ, вообще говоря, вызывает определенные сомнения. Во-первых, традиционно считается, что *scire et scire debere aequiparantur in jure* - знать и предполагаться знающим - это с точки зрения права одно и то же <1092>. Во-вторых, очевидно, что такой способ исчисления срока создает трудноразрешимые практические проблемы. Придание правового значения психическим состояниям и процессам индивида (вина, беспристрастность, момент узнавания и т.д.) означает, что анализу подвергается не столько сам психический процесс или состояние (т.к. точно узнать о том, что конкретно думал или осознавал индивид в определенный момент времени крайне сложно), сколько поведение индивида (высказывания, действия и т.д.), на основании анализа которого опосредованно делается вывод о взаимосвязанных психических состояниях (процессах). Соответственно, решение вопроса о том, что налогоплательщик в определенный момент именно узнал о нарушении его прав, может являться неоднозначным.

<1092> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 344.

По сравнению с общим трехлетним сроком исковой давности (ст. 196 ГК РФ) рассматриваемый трехмесячный срок незначителен. По всей видимости, государство предпочитает в административных и иных публичных правоотношениях особую стабильность и определенность. Можно отметить, что в п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 декабря 1992 г. N 23 "О некоторых вопросах применения арбитражными судами Основ гражданского законодательства Союза ССР и республик на территории Российской Федерации" (принятом еще до вступления в силу НК РФ, современных АПК РФ, ГПК РФ и КАС РФ) ранее было разъяснено следующее: в связи с тем что гражданское законодательство рассматривает признание недействительным не соответствующего законодательству ненормативного акта государственного органа в качестве способа защиты гражданских прав (ст. 6 Основ гражданского законодательства), следует исходить из того, что к указанным правоотношениям применяется общий срок исковой давности.

Пропущенный по уважительной причине срок на судебное обжалование может быть **восстановлен**. В Определении КС РФ от 18 ноября 2004 г. N 367-О выражена правовая позиция, в соответствии с которой вопрос о причинах пропуска срока решается судом после возбуждения дела, т.е. в судебном заседании. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 31 января 2006 г. N 9316/05 указано, что суду надлежит выяснять причины пропуска срока в предварительном судебном заседании или в судебном заседании; отсутствие причин к восстановлению срока может являться основанием для отказа в удовлетворении заявления (но не для возвращения заявления либо прекращения производства по делу). В связи с этим представляет интерес Постановление ФАС ВВО от 29 августа 2008 г. N А31-6044/2007-20: предусмотренный в ч. 4 ст. 198 АПК РФ срок для подачи заявления не является пресекательным, его

пропуск не влечет безусловного отказа в удовлетворении заявления, а восстановление пропущенного процессуального срока относится к судебной прерогативе. Отсутствие ходатайства о восстановлении указанного срока не имеет принципиального значения, поскольку суд первой инстанции рассмотрел заявленные требования по существу, тем самым фактически восстановив пропущенный заявителем срок.

Предлагается следующий общий подход относительно процессуального оформления восстановления срока по ч. 4 ст. 198 АПК РФ: указанный срок может быть восстановлен судом двумя способами: определением (в том числе протокольным) либо фактически (рассмотрением дела по существу за пределами срока). Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 31 января 2006 г. N 9316/05 отказ в восстановлении данного срока является самостоятельным основанием для отказа в удовлетворении требования. Соответственно, вопрос об отказе в восстановлении срока по ч. 4 ст. 198 АПК РФ разрешается только в решении суда, определение по данному вопросу не выносится <1093>.

<1093> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "О практике применения налогового законодательства" (по итогам заседания 27 октября 2011 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2011. N 4; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс"; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

Представляет интерес определение причин пропуска срока на обжалование, которые не должны расцениваться судами как уважительные. Следует иметь в виду п. 15 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 23 декабря 2010 г. N 30/64, п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 мая 2009 г. N 36, п. 60 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 и п. 34 Постановления Пленума ВАС РФ от 25 декабря 2013 г. N 99: не могут, как правило, рассматриваться в качестве уважительных причин: необходимость согласования с вышестоящим органом (иным лицом) вопроса о подаче заявления, нахождение представителя заявителя в командировке (отпуске), кадровые перестановки, отсутствие в штате организации юриста, смена руководителя (его нахождение в длительной командировке, отпуске), а также иные внутренние организационные проблемы юридического лица, повлекшие несвоевременную подачу заявления.

Как следует из п. 24 Постановления Пленума ВС РФ от 10 февраля 2009 г. N 2, принимая во внимание положения ст. 256 ГПК РФ, необходимо по каждому делу выяснять, соблюдены ли сроки обращения заявителя в суд и каковы причины их нарушения, а вопрос о применении последствий несоблюдения данных сроков следует обсуждать независимо от того, ссылались ли на это обстоятельство заинтересованные лица. Исходя из положений ч. 1 ст. 4 и ч. 1 ст. 256 ГПК РФ срок обращения с заявлением в суд начинает течь с даты, следующей за днем, когда заявителю стало известно о нарушении его прав и свобод, о создании препятствий к осуществлению его прав и свобод, о возложении обязанности или о привлечении к ответственности. Обязанность доказывания этого обстоятельства лежит на заявителе. Поскольку вопросы соблюдения срока обращения в суд касаются существа дела, выводы о его восстановлении или об отказе в восстановлении в силу ч. 4 ст. 198 ГПК РФ должны содержаться в решении суда. При установлении факта пропуска без уважительных причин указанного срока суд, исходя из положений ч. 6 ст. 152, ч. 4 ст. 198 и ч. 2 ст. 256 ГПК РФ, отказывает в удовлетворении заявления в предварительном судебном заседании или в судебном заседании, указав в мотивировочной части решения только на установление судом данного обстоятельства.

В Постановлении КС РФ от 17 марта 2010 г. N 6-П разъяснено, что реализация права на судебную защиту не должна приводить к необоснованному восстановлению пропущенного процессуального срока и тем самым - к нарушению принципа правовой определенности, что предполагает наличие соответствующих гарантий. Произвольное восстановление процессуальных сроков противоречило бы целям их установления.

Позиция ВАС РФ относительно немотивированного восстановления процессуальных сроков следует из Постановления Президиума от 11 декабря 2012 г. N 9604/12: восстанавливая пропущенный срок на обжалование, суд нарушил фундаментальный принцип равенства сторон в тех возможностях, которые предоставлены им для защиты своих прав и интересов, поскольку заявителю было предоставлено право на жалобу, которого любое другое лицо в аналогичных обстоятельствах не имело. В п. 32 Постановления Пленума ВАС РФ от 25 декабря 2013 г. N 99 "О процессуальных сроках" отмечается, что при решении вопроса о восстановлении пропущенного срока подачи жалобы арбитражному суду следует оценивать обоснованность доводов лица, настаивающего на таком восстановлении, в целях предотвращения злоупотреблений при обжаловании судебных актов и учитывать, что необоснованное восстановление пропущенного процессуального срока может привести к нарушению принципа правовой определенности и соответствующих процессуальных гарантий. При решении вопроса о восстановлении процессуального срока судам следует соблюдать баланс между принципом правовой определенности и правом на справедливое судебное разбирательство, предполагающим вынесение законного и обоснованного

судебного решения, с тем чтобы восстановление пропущенного срока могло иметь место лишь в течение ограниченного разумными пределами периода и при наличии существенных объективных обстоятельств, не позволивших заинтересованному лицу, добывающему его восстановления, защитить свои права.

В плане соблюдения налогоплательщиком обязательного досудебного административного порядка обжалования следует учитывать Постановление Президиума ВАС РФ от 19 апреля 2011 г. N 16240/10. Предприниматель обратилась в вышестоящий налоговый орган с апелляционной жалобой, в которой содержалась просьба об отмене решения инспекции полностью. То обстоятельство, что доводы, опровергающие выводы инспекции, приведены предпринимателем лишь по части эпизодов оспариваемого решения, Судом не было расценено как свидетельствующее о его намерении обжаловать решение частично. По мнению Суда, досудебный порядок, предусмотренный НК РФ, был предпринимателем соблюден. В п. 67 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 данная позиция уточнена: решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения могут быть оспорены в суде только в той части, в которой они были обжалованы в вышестоящий налоговый орган. При этом названные решения считаются обжалованными в вышестоящий налоговый орган в полном объеме, если только из поданной жалобы прямо не следует, что решение обжалуется в части. Необходимо также иметь в виду, что предусмотренный НК РФ обязательный досудебный порядок обжалования такого решения считается соблюденным вне зависимости от того, приводились ли в жалобе налогоплательщика доводы, опровергающие выводы налогового органа. При этом в случае, когда соответствующие доводы приведены только в заявлении, поданном в суд, на налогоплательщика применительно к ч. 1 ст. 111 АПК РФ могут быть полностью или в части отнесены судебные расходы по делу независимо от результатов его рассмотрения.

Кроме того, с учетом правовой позиции, изложенной в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 20 апреля 2010 г. N 162/10, от 24 мая 2011 г. N 18421/10 и от 12 марта 2013 г. N 13476/12, а также в п. 49 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, досудебный порядок обжалования решения по результатам камеральной налоговой проверки декларации по НДС распространяется и на одновременно принимаемое с ним решение о возмещении (об отказе в возмещении) НДС (п. 3 ст. 176 НК РФ).

Весьма интересная позиция, касающаяся вопроса о соблюдении досудебного порядка обжалования, изложена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 июля 2012 г. N 2873/12. По мнению ВАС РФ, отмена судом кассационной инстанции судебных актов первой и апелляционной инстанций, которыми спор был рассмотрен по существу, и оставление заявления налогоплательщика об оспаривании решения по результатам проверки без рассмотрения не отвечает задачам правосудия (защита нарушенных прав и законных интересов лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность, обеспечение доступности правосудия в упомянутой сфере деятельности, справедливое судебное разбирательство спора в разумный срок). Последствием оставления искового заявления без рассмотрения является возможность истца вновь обратиться в арбитражный суд с заявлением в общем порядке после устранения обстоятельств, послуживших основанием для оставления заявления без рассмотрения (ч. 3 ст. 149 АПК РФ). Указанное означает, что общество после оставления судом кассационной инстанции его заявления без рассмотрения в целях защиты своих прав и законных интересов должно было обратиться с жалобой в вышестоящий налоговый орган. Между тем предусмотренный НК РФ срок на обязательное досудебное административное обжалование истек на момент принятия постановления судом кассационной инстанции. Пропущенный срок подачи жалобы может быть восстановлен вышестоящим налоговым органом, если причины пропуска срока будут признаны уважительными. В случае признания причин пропуска срока подачи жалобы неуважительными срок подачи жалобы не будет восстановлен и жалоба налогоплательщика останется без рассмотрения. При таком развитии событий общество лишается установленной ст. 46 Конституции РФ и ст. 2 АПК РФ гарантии права на судебную защиту прав и законных интересов.

Соответственно, по логике данного судебного акта, если дело было ошибочно принято к производству без соблюдения обязательного досудебного порядка, а на момент судебного заседания срок на беспрепятственное осуществление обязательного досудебного административного обжалования уже истек, но суд еще не оставил заявление без рассмотрения, то обязательный досудебный порядок должен считаться соблюденным.

В соответствии с ч. 2 ст. 201 АПК РФ, п. 1 ч. 2 ст. 227 КАС РФ, п. 6 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 1 июля 1996 г. N 6/8 "О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации", рядом Постановлений Президиума ВАС РФ (в т.ч. от 17 марта 2011 г. N 14044/10, от 6 сентября 2011 г. N 4784/11) суд может признать недействительными (незаконными) только такие акты (действия, бездействие), которые **одновременно не соответствуют закону и нарушают права** заинтересованного лица. Наличие только одного условия (например, только незаконное содержание акта) препятствует вынесению судом положительного для заявителя решения. В

п. 15 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 10 февраля 2009 г. N 2 отмечается, что в заявлении об оспаривании решений, действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц, государственных или муниципальных служащих, в частности, должно быть указано, какие решения, действия (бездействие), по мнению заявителя, являются незаконными, какие права и свободы нарушены (осуществлению каких прав и свобод созданы препятствия).

Как правило, ненормативный правовой акт, который может быть обжалован в арбитражном суде, представляет собой документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика. Подобное разъяснение ранее содержалось в п. п. 48 и 49 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 (утратил силу).

В то же время в Определении КС РФ от 4 декабря 2003 г. N 418-О разъяснено, что положения, предусмотренные ст. ст. 137 и 138 НК РФ, по своему конституционно-правовому смыслу во взаимосвязи с положениями ст. ст. 29 и 198 АПК РФ не могут рассматриваться как исключающие обжалование в арбитражный суд решений (актов ненормативного характера) любых должностных лиц налоговых органов и рассмотрение таких обращений по существу. Однако правовая позиция КС РФ вполне объяснима с той точки зрения, что рассматривавшийся судом акт - требование о представлении документов по ст. 93 НК РФ хотя и подписывается проверяющим налоговым инспектором, но его неисполнение налогоплательщиком влечет применение штрафа по ст. 126 НК РФ. Именно это обстоятельство и было указано в акте КС РФ.

Еще примеры нетипичных ненормативных правовых актов - налоговое уведомление (ст. 52 НК РФ) и требование об уплате налога (ст. 69 НК РФ). Данные документы при всей их значимости формально определены в Приказах ФНС России от 27 июля 2004 г. N САЭ-3-04/440@, от 3 октября 2012 г. N ММВ-7-8/662@ и от 25 декабря 2014 г. N ММВ-7-11/673@, в настоящее время не подписываются вообще никаким должностным лицом налогового органа. Остается только заключить, что ненормативность данным актам (фактически - бумаге с распечатанным на ней текстом) придается самим фактом их направления с почтового адреса налогового органа, либо вручением должностным лицом налогового органа. Естественно, данная особенность не означает, что указанные документы не могут быть обжалованы налогоплательщиком как ненормативные правовые акты. В решениях ВАС РФ от 6 июня 2013 г. N ВАС-3796/13 и N ВАС-3797/13 рассматривался данный вопрос - по мнению Суда, отсутствие в форме требования не предусмотренного НК РФ или иными нормативными актами в сфере налогового законодательства такого реквизита, как подпись руководителя (должностного лица) налогового органа, само по себе не может являться основанием для признания оспариваемого приказа не соответствующим НК РФ. Указанное обстоятельство не меняет правовую природу требования как ненормативного акта, возлагающего на налогоплательщика определенные обязанности, и не может служить основанием для отказа суда от проверки законности и обоснованности требования, выставленного по этой форме налогоплательщику, а значит, не является ограничением его права на судебную защиту. Из положений НК РФ и АПК РФ не вытекает, что из сферы судебного контроля исключаются подобные требования. Требование, выставленное по форме, утвержденной оспариваемым приказом, будет содержать властное предписание, обязательное для исполнения, обращенное определенному лицу.

Логично предположить, что возможность обжалования ненормативных правовых актов налоговых органов в судебном порядке существует, только если обжалуемый акт вступил в силу. Однако следует учесть, что законодатель может специально предусмотреть возможность судебного обжалования не вступивших в силу ненормативных актов. Например, гл. 30 КоАП РФ, ч. 2 ст. 208 АПК РФ предусматривают обязательное инициирование процедуры обжалования именно не вступивших в законную силу решений административных органов о привлечении к административной ответственности. В п. 34 Постановления Пленума ВС РФ от 24 марта 2005 г. N 5 "О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях" разъяснено, что в случае обжалования, опротестования вступивших в законную силу постановлений несудебных органов и должностных лиц о привлечении к административной ответственности, которые не являлись предметом судебного рассмотрения (ст. 30.1 КоАП РФ), жалоба или протест подлежат возвращению. Современный вариант обязательного административного досудебного обжалования также не исключает судебного обжалования не вступивших в силу решений по ст. 101 НК РФ (если решение по апелляционной жалобе не принято вышестоящим налоговым органом в установленный срок - п. 2 ст. 138 НК РФ).

Тем не менее из законодательства и судебной практики можно сделать вывод, что существуют акты налоговых органов, которые вообще не могут быть обжалованы в суде. Например, как это следует из Определений КС РФ от 26 января 2010 г. N 26-О-О и от 27 мая 2010 г. N 714-О-О, направляемые налоговыми органами налогоплательщикам уведомления о необходимости представления ими налоговых деклараций носят информационный характер, а следовательно, не нарушают права налогоплательщиков, и не могут быть результативно обжалованы.

Акт налоговой проверки, содержащий выводы проверяющих налоговых инспекторов, с учетом сложившейся судебной практики не признается нарушающим права налогоплательщика - объектом обжалования может являться решение по результатам проверки (Определение КС РФ от 27 мая 2010 г. N 766-О-О). В частности, акт налоговой проверки формально не обязателен для исполнения (носит информационный характер), его игнорирование налогоплательщиком не влечет для него каких-либо отрицательных юридических последствий. И.В. Дементьев обоснованно выделяет среди всех юридически значимых документов, составляемых налоговыми органами, документы, которые представляют собой средство фиксации каких-либо фактов, имеющих юридическое значение; они не содержат воли должностных лиц и не порождают правовых последствий <1094>.

<1094> Дементьев И.В. Индивидуальные (ненормативные) налоговые правовые акты. М., 2006. С. 27.

Нельзя не отметить, что позиция высших судебных органов относительно того, что акт проверки не может быть предметом обжалования, является дискуссионной <1095>. В частности, в Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. N 9-П был сделан вывод, что акт выездной налоговой проверки, в ходе которой обнаружено налоговое правонарушение, являясь итоговым актом налогового контроля, в то же время, поскольку в нем обосновывается факт правонарушения и наличие в деянии лица признаков состава правонарушения, указывается норма налогового законодательства, определяющая конкретный вид налогового правонарушения, диспозицию правонарушающего деяния и соответствующую санкцию, выступает и в качестве правоприменительного акта, которым, по существу, возбуждается преследование за совершение налогового правонарушения, т.е. начинается процесс привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

<1095> Васькова Е.П. Оценка судами правовой природы акта налоговой проверки // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам IV Междунар. научно-практ. конф. 12 - 13 ноября 2010 г. С. 176.

Также сложившаяся судебная практика пока не рассматривает как нарушающие права налогоплательщика сведения, содержащиеся в учетных данных (в лицевых счетах) налоговых органов. Права потенциально может нарушить ненормативный акт (документ), направленный налогоплательщику на основании информации, содержащейся в учетных данных (налоговое уведомление, требование об уплате налога, справка о задолженности). В Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 марта 2003 г. N 8156/02 было разъяснено, что лицевые счета являются внутриведомственной учетной системой налоговых платежей, которая сама по себе не возлагает каких-либо обязанностей на налогоплательщика. В соответствии с правовой позицией, изложенной в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 5 ноября 2002 г. N 6294/01, от 11 мая 2005 г. N 16507/04, лицевой счет, который ведет налоговый орган, является формой внутреннего контроля, осуществляемого им во исполнение ведомственных документов. Наличие в документах внутриведомственного учета сведений о налоговых платежах, суммах недоимки и задолженности по пеням и штрафам само по себе не нарушает прав и законных интересов налогоплательщика. Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 2 марта 1999 г. N 2276/97 отмечено, что сведения, содержащиеся в лицевом счете налогоплательщика, не являются самостоятельным доказательством факта взыскания налоговым органом денежных средств, в том числе повторного взыскания. Такими доказательствами могут являться инкассовые распоряжения налогового органа, отсутствующие в материалах дела.

Впрочем, такой подход ВАС РФ может измениться. В решении от 25 декабря 2009 г. N ВАС-17582/08 Суд, рассматривая положения приказов МНС РФ, устанавливающих правила ведения лицевых счетов налоговыми органами, счел, что по смыслу, придаваемому им налоговыми органами, данные положения не соответствуют НК РФ. Применение налоговыми органами упомянутых положений в указанном смысле приводит к нарушению прав и охраняемых законом интересов налогоплательщика. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 13 апреля 2010 г. N 17372/09 был сделан еще более интересный вывод: отражение по лицевому счету недоимки по пеням юридически препятствовало обществу требовать от инспекции совершения действий по принятию решения о возврате налога в заявленной им сумме. В п. 80 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 сделан вывод, что неверное отражение налоговым органом на лицевых счетах налогоплательщика состояния его расчетов с бюджетом существенно ограничивает возможности данного лица в сфере экономического оборота.

Решение налогового органа по результатам проверки (форма утв. Приказом ФНС России от 8 мая 2015 г. N ММВ-7-2/189@) состоит из нескольких относительно обособленных частей (как, впрочем, и судебный акт - ч. 1 ст. 170 АПК РФ, ч. 1 ст. 198 ГПК РФ, ч. 1 ст. 180 КАС РФ: решение суда должно

состоять из вводной, описательной, мотивировочной и резолютивной частей). Соответственно, бесперспективно отдельное оспаривание, например, вводной или описательной части решения налогового органа, поскольку эта часть ненормативного акта прав налогоплательщика нарушать не может (в т.ч. и по той причине, что решение налоговым органом не публикуется). В отличие от данной ситуации, в п. 35 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 мая 2009 г. N 36 допускается обжалование мотивировочной части судебного акта.

Еще один пример необжалуемого акта: в общем случае не может быть оспорено решение вышестоящего органа, принятое по результатам рассмотрения жалобы в административном порядке. Права потенциально может нарушать первичный ненормативный акт, но не решение вышестоящего органа по жалобе на данный акт. Суд должен рассматривать решение УФНС как отдельный ненормативный акт и оценивать только те его аспекты, которые могут нарушить права налогоплательщика самостоятельно (в т.ч. при наличии в решении по жалобе дополнительных доначислений). Если же доводы налогоплательщика о незаконности решения УФНС по жалобе сводятся только к незаконности обжалованного решения ИФНС по результатам налоговой проверки, в удовлетворении такого требования налогоплательщика должно быть отказано <1096>. В Определении КС РФ от 24 февраля 2011 г. N 194-О-О разъяснено, что решение вышестоящего налогового органа, принятое по итогам рассмотрения апелляционной жалобы, является актом налогового органа ненормативного характера, а потому может быть в общем порядке признано судом недействительным, если оно нарушает права налогоплательщика (ст. ст. 137 и 138 НК РФ).

<1096> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "О практике применения налогового законодательства" (по итогам заседания 14 октября 2010 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2010. N 4; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс"; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 февраля 2009 г. N 11346/08 было рассмотрено дело, в рамках которого общество с ограниченной ответственностью обратилось в арбитражный суд с заявлением к Федеральной таможенной службе, в котором просило признать недействительным решение ФТС России об отказе в удовлетворении жалобы на решения Забайкальской таможни и обязать ФТС России устранить допущенное нарушение его прав путем удовлетворения его жалобы. ВАС РФ указал, что исходя из ч. 1 ст. 198 АПК РФ требование общества, заявленное в такой редакции, удовлетворению не подлежало. Решения таможни могли быть признаны незаконными, а требования - недействительными по заявлению общества о признании их таковыми, но не по его заявлению об оспаривании решения ФТС России, принятого по жалобе общества. В Постановлении ФАС ВВО от 3 июня 2010 г. N А29-9910/2009 отмечается, что принятое вышестоящим налоговым органом решение по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика, которым решение нижестоящего налогового органа оставлено без изменения, само по себе не нарушает прав налогоплательщика, так как не уменьшает его права и не устанавливает для него новые обязанности. Фактически права налогоплательщика затронуты актом нижестоящего налогового органа, так как возлагают на него определенные обязанности. На этом основании суд кассационной инстанции отказал налогоплательщику в удовлетворении требования о признании недействительным решения вышестоящего налогового органа по жалобе.

Нельзя не отметить, что имели место и иные правовые позиции в отношении данного вопроса. В п. 4 письма ВАС РФ от 31 мая 1994 г. N С1-7/ОП-373 было разъяснено, что при рассмотрении исков налогоплательщиков к местным налоговым инспекциям решения вышестоящих налоговых органов об отказе в удовлетворении жалоб налогоплательщиков оцениваются арбитражными судами наряду с другими документами, имеющимися в деле. Если истцом обжалуется решение Государственной налоговой службы Российской Федерации об отказе в удовлетворении жалобы наряду с соответствующим актом налоговой инспекции и Государственная налоговая служба Российской Федерации указана в качестве одного из ответчиков по делу, спор подлежит рассмотрению в ВАС РФ.

Тем не менее если вышестоящим налоговым органом по результатам рассмотрения в административном порядке жалобы налогоплательщика будет вынесено такое решение, которое ухудшило положение налогоплательщика (Определение КС РФ от 24 февраля 2011 г. N 194-О-О, Постановление Президиума ВАС РФ от 28 июля 2009 г. N 5172/09), то данное решение по жалобе может быть беспрепятственно оспорено (в части ухудшения положения налогоплательщика). Кроме того, в п. 75 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено, что, если решением вышестоящего налогового органа по жалобе решение нижестоящего налогового органа в обжалованной части было оставлено без изменения полностью или частично, судам необходимо исходить из следующего. В указанном случае при рассмотрении в суде дела по заявлению налогоплательщика, поданному на основании гл. 24 АПК РФ, оценке подлежит решение нижестоящего налогового органа с учетом внесенных

вышестоящим налоговым органом изменений (если таковые имели место), в связи с чем подсудность данного дела определяется по месту нахождения нижестоящего налогового органа. При этом государственная пошлина уплачивается заявителем в размере, подлежащем уплате при оспаривании одного ненормативного правового акта. Решение вышестоящего налогового органа, принятое по жалобе налогоплательщика, может являться самостоятельным предметом оспаривания в суде, если оно представляет собой новое решение, либо по мотиву нарушения процедуры его принятия, а также по мотиву выхода вышестоящего налогового органа за пределы своих полномочий.

Следует отметить, что существуют акты и иных государственных органов (в т.ч. связанные с налогообложением), которые современная судебная практика не расценивает как нарушающие права заинтересованных лиц. Исходя из п. 7 Постановления Пленума ВС РФ от 10 февраля 2009 г. N 2 в порядке главы 25 ГПК РФ суды не вправе рассматривать дела об оспаривании решений, действий (бездействия), в отношении которых КоАП РФ не предусматривает порядка обжалования и которые, являясь неразрывно связанными с конкретным делом об административном правонарушении, не могут быть предметом самостоятельного обжалования. В Постановлении ФАС ВВО от 30 августа 2007 г. N А29-1297/2007 был рассмотрен вопрос о возможности оспаривания протокола об административном правонарушении - производство по делу судом было прекращено. То, что в арбитражном суде не может быть оспорен акт налоговой проверки, в некоторой степени созвучно с позицией о невозможности оспаривания протокола об административном правонарушении.

Небезынтересно то, что в силу подп. 13 п. 3 ст. 100 НК РФ в акте налоговой проверки указываются в т.ч. выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений. Соответственно, данные предложения не рассматриваются высшими судебными органами как влекущие юридические последствия для налогоплательщика (ранее соответствующее разъяснение содержалось, например, в п. 48 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5, который в настоящее время утратил силу). При этом в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 апреля 2014 г. N 18403/13 рассматривался вопрос возможности оспаривания предупреждения, выданного антимонопольным органом на основании ч. 1 ст. 39.1 Федерального закона от 26 июля 2006 г. N 135-ФЗ "О защите конкуренции". По мнению Суда, указанное предупреждение отвечает признакам ненормативного правового акта, установленным в ч. 1 ст. 198 АПК РФ, поскольку принято уполномоченным государственным органом на основании ст. ст. 22 и 39.1 Закона о защите конкуренции в отношении конкретного хозяйствующего субъекта и содержит властное предписание, возлагающее на общество обязанности и влияющее тем самым на права хозяйствующего субъекта в сфере предпринимательской деятельности. Представляется, что, применяя подобную логику, вполне можно было бы обосновать и возможность судебного оспаривания акта налоговой проверки. Таким образом, акт налоговой проверки не является отдельным объектом судебного оспаривания, скорее, в силу определенной правовой традиции, чем в силу своей правовой природы.

В итоге, если определенный ненормативный правовой акт может быть обжалован в суде, следует учесть справедливое мнение И.В. Цветкова: современные налоговые споры можно разграничить на три основные категории: **споры по вопросам права, споры по вопросам факта, процедурные споры** <1097>. Следует отметить, что при административном обжаловании налогоплательщик также может ставить перед вышестоящим налоговым органом вопросы права, вопросы факта и процедурные вопросы.

<1097> Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе: Практич. пособ. по судебной защите. М., 2004. С. 2.

Для целей судебного оспаривания следует учитывать, что в налоговых правоотношениях существенное количество ненормативных актов налоговых органов, которые потенциально могут быть обжалованы, выносятся на основании и во исполнение ранее принятых ненормативных актов, которые являются самостоятельным объектом обжалования. По мнению И.В. Дементьева, ненормативные акты в сфере налоговых правоотношений могут иметь неокончательный характер и обладать условной обязательностью; их можно подразделить на основные и вспомогательные <1098>.

<1098> Дементьев И.В. Индивидуальные (ненормативные) налоговые правовые акты. М., 2006. С. 39, 62.

Соответственно, в системе ненормативных актов налоговых органов условно могут быть выделены **предшествующие и последующие** ненормативные акты. С одной стороны, решение налогового органа по результатам проверки (п. 7 ст. 101 НК РФ) будет являться предшествующим ненормативным актом для требования об уплате налога - последующего ненормативного акта (ст. 70 НК РФ). С другой - данное требование об уплате налога будет являться предшествующим ненормативным актом для решения о внесудебном взыскании налога за счет денежных средств (ст. 46 НК РФ).

В литературе можно встретить упоминание так называемой доктрины плодов отравленного дерева, зачастую используемой в уголовном процессе: если следственное действие признано судом незаконным, то все доказательства, полученные в ходе данного действия, признаются недопустимыми. Э.Н. Нагорная обоснованно полагает, что данное правило применимо и при решении вопросов доказывания в налоговых спорах, поскольку оно опирается на правило общего характера о недопустимости использования в судебном процессе "плодов отравленного дерева" <1099>. Таким образом, если предшествующий ненормативный акт признан недействительным (отменен), то налогоплательщик без дополнительных обоснований вправе требовать признания недействительными (отмены) всех последующих ненормативных актов. Сходная позиция была выражена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2009 г. N 5838/09.

<1099> Нагорная Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах. М., 2006. С. 319.

Пример обжалования решения о назначении проверки приведен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 марта 2010 г. N 14585/09. С указанной позиции если решение о назначении проверки будет признано недействительным (отменено), то на этом основании налогоплательщик может требовать признания недействительным (отмены) в т.ч. решения по результатам этой проверки.

С другой стороны, возможен и обратный подход: нельзя требовать признания недействительным последующего ненормативного акта, основываясь на доводах о незаконности предшествующего ненормативного акта (самостоятельно не оспоренного и не отмененного). Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 13 декабря 2005 г. N 10559/05 было рассмотрено конкретное дело, в рамках которого при обращении в арбитражный суд налогоплательщик оспаривал решение налогового органа о взыскании налога за счет денежных средств, ссылаясь на незаконность ранее вынесенного решения о привлечении к налоговой ответственности, принятого по результатам проведенной выездной налоговой проверки. При этом само решение по результатам проверки налогоплательщиком не оспаривалось. Президиум ВАС РФ указал, что суды в отсутствие заявления налогоплательщика об изменении предмета заявленного требования разрешали спор о признании недействительными как решения о взыскании налога за счет денежных средств, так и ранее вынесенного решения о привлечении к налоговой ответственности, притом что судам надлежало предложить налогоплательщику уточнить предмет заявленного требования и дать оценку его доводам относительно правомерности доначисления инспекцией налога.

Данная позиция, в частности, позволяет утверждать, что в рамках процедуры обжалования в общем случае невозможно признание недействительным последующего ненормативного акта налогового органа исключительно по основаниям предполагаемой заявителем незаконности предшествующего ненормативного акта налогового органа (в установленном порядке не обжаловавшегося и не отмененного) <1100>.

<1100> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "О практике применения налогового законодательства" (по итогам заседания 14 октября 2010 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2010. N 4; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс"; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

Указанный подход получил развитие в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 июня 2013 г. N 18417/12. В рамках соответствующего дела в отношении предпринимателя было вынесено решение о привлечении к налоговой ответственности по п. 1 ст. 129.1 НК РФ, в порядке реализации данного решения предпринимателю направлено требование об уплате штрафа (ст. ст. 69, 70 НК РФ). В связи с неисполнением указанного требования налоговым органом принято решение по ст. 46 НК РФ о взыскании штрафа и по ст. 76 НК РФ - о приостановлении операций по счетам. Предприниматель обратился в суд с заявлением о признании недействительными решений о взыскании штрафа за счет денежных средств и о приостановлении операций по счетам, сославшись на незаконность привлечения к ответственности и взыскания штрафа, при этом требования о признании недействительными решения о привлечении к ответственности и требования об уплате штрафа он не заявлял. По мнению суда, согласно положениям ст. ст. 101 и 101.4 НК РФ осуществление в отношении налогоплательщика мероприятий налогового контроля завершается принятием налоговым органом решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Все последующие ненормативные акты, равно как и действия, направленные на взыскание налогов, пеней, штрафа (предусмотренные ст. ст. 46, 47, 69, 70, 76 НК РФ), принимаются (совершаются) налоговыми органами исключительно во исполнение названных решений и являют собой механизм их реализации. Следовательно, оспаривание ненормативных актов,

направленных на взыскание налогов, пеней, штрафа, возможно только по мотиву нарушения сроков и порядка их принятия, но не по мотиву необоснованности начисления налоговых платежей либо нарушения процедуры при принятии решений о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности. Оспаривание этих актов по мотиву неправомерности начисления налоговых платежей, отсутствия оснований для привлечения к ответственности и нарушения процедуры при принятии решений о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности возможно лишь при условии одновременного заявления требования о признании решения о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности недействительным. Иной подход направлен на преодоление, в частности, срока на обжалование ненормативного акта.

Впоследствии указанная позиция была закреплена в п. 63 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57. В соответствии с данным разъяснением при рассмотрении заявлений налогоплательщиков об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов судам необходимо исходить из следующего. По отношению к решениям о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и к решениям об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения последующие ненормативные правовые акты (равно как и действия, направленные на взыскание налогов, пеней, штрафа) принимаются (совершаются) налоговыми органами исключительно во исполнение названных решений, то есть являются собой механизм их реализации. В связи с этим оспаривание таких актов возможно только по мотивам нарушения сроков и порядка их принятия, но не по мотиву необоснованности начисления сумм налога, пеней, штрафа либо грубого нарушения процедуры при принятии решений о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности.

Однако могут иметь место ситуации, в рамках которых при обжаловании налогоплательщиком последующего ненормативного акта суд в любом случае будет обязан исследовать предшествующий ненормативный акт. Например, как это следует из подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, взыскание налога в судебном порядке производится 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. При этом налогоплательщик в принципе может оспаривать решение налогового органа о внесудебном взыскании налога (за счет денежных средств - ст. 46 НК РФ или за счет иного имущества - ст. 47 НК РФ), обосновывая неправомерность внесудебного взыскания только тем, что налоговым органом изменена юридическая квалификация сделок. Но имела ли место переквалификация сделок, суд может установить, только исследовав решение по результатам проверки. Именно так данная проблема рассматривалась в Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 июня 2010 г. N 16064/09. При этом ст. 101 НК РФ не устанавливает, что в решении по результатам проверки должен быть предусмотрен порядок его принудительной реализации (внесудебный или судебный).

Однако следует учитывать Постановление Президиума ВАС РФ от 16 июля 2013 г. N 3372/13: если налогоплательщиком безрезультатно оспорено решение по результатам проверки, то последующее оспаривание порядка взыскания уже не имеет перспективы. По мнению Суда, судебный порядок взыскания налогов, доначисленных в результате переквалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера его деятельности, призван обеспечить судебный контроль прежде всего за законностью доначисления таких налогов. Между тем такой контроль может быть обеспечен как путем оспаривания решения о привлечении к ответственности или решения об отказе в привлечении к ответственности, так и путем обращения в арбитражный суд с заявлением о взыскании налога, доначисленного таким решением.

Могут быть ситуации, в которых последовательно направляемые налогоплательщику документы налоговых органов не должны расцениваться как предшествующие и последующие ненормативные правовые акты. Например, требование о представлении документов при проверке (ст. 93 НК РФ) не является предшествующим ненормативным правовым актом по отношению к решению по результатам проверки (ст. 101 НК РФ), поскольку решение не принимается в порядке реализации требования. В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2009 г. N 10349/09 Суд согласился с доводами налогоплательщика о незаконности требования о представлении документов (отдельно не обжаловавшегося) и на этом основании признал недействительными решения по результатам проверки.

Кроме того, в плане обжалования требований об уплате налога следует отметить определенную особенность данного способа защиты прав. Согласно п. 6 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71 пропуск налоговым органом срока направления требования об уплате налога, установленного ст. 70 НК РФ, не влечет изменения порядка исчисления срока на принудительное взыскание налогов и пеней. Соответственно, срок направления требования сам по себе не является пресекательным. При этом исходя из Определения КС РФ от 27 декабря 2005 г. N 503-О, Постановления Президиума ВАС РФ от 29 марта 2005 г. N 13592/04 требование об уплате налога является мерой

государственного принуждения. Таким образом, если налогоплательщик просит признать соответствующее требование недействительным только в связи с пропуском срока его направления, такое заявление налогоплательщика подлежит удовлетворению, при условии что данное требование не может быть принудительно реализовано налоговым органом (на момент его направления истекли сроки на взыскание налога в бесспорном и судебном порядке) <1101>. Сходным образом данный вопрос разрешен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 ноября 2011 г. N 8330/11: пропуск налоговым органом срока, определенного ст. 70 НК РФ, сам по себе при условии, что на момент выставления требования не утрачена возможность взыскания налоговой задолженности с учетом сроков, названных в п. 3 ст. 46 НК РФ, не является основанием для признания требования недействительным.

<1101> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "О практике применения налогового законодательства" (по итогам заседания 9 октября 2008 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2008. N 4; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс"; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

Позиция о признании недействительным, например, требования об уплате налога по основанию невозможности его принудительной реализации в принципе может быть подвергнута критике: действующая редакция НК РФ не исключает восстановления судом пропущенных налоговым органом сроков на обращение в суд при судебном взыскании налога (пени, штрафа) (п. 3 ст. 46, п. 1 ст. 47, п. 2 ст. 48, п. 1 ст. 115 НК РФ). Иными словами, налоговый орган, сколь угодно долго не подавая в суд заявления о взыскании налога, всегда может сказать, что задолженность у налогоплательщика имеется, поскольку вопрос о восстановлении срока на судебное взыскание судом еще не решен.

Однако, как это установлено в подп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ, безнадежными ко 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 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.

Соответственно, налогоплательщик имеет право на признание задолженности безнадежной, возможным условием реализации которого является наличие соответствующего судебного акта. Исходя из формулировки п. 2 ст. 59 НК РФ право на принятие решения о признании недоимки, задолженности по пеням и штрафам безнадежными ко взысканию и их списанию предоставляет налоговым и таможенным органам, но не судам.

При этом в силу правовой позиции КС РФ, изложенной в Постановлениях от 24 июня 2009 г. N 11-П и от 20 июля 2011 г. N 20-П, никто не может быть поставлен под угрозу возможного обременения на неопределенный срок. Высказывается мнение, что если в отношении определенной суммы налога суд не решил вопрос о восстановлении срока на ее взыскание, данная сумма налога должна презюмироваться не подлежащей принудительному взысканию <1102>. Следовательно, вопрос о наличии (отсутствии) уважительных причин пропуска сроков на обращение в суд с заявлением о взыскании задолженности вполне может быть разрешен и в рамках дела, не являющегося делом о взыскании задолженности, в том числе в деле о признании недействительным требования об уплате налога. При ином подходе будет иметь место явное противоречие принципу правовой определенности, поскольку налогоплательщик не сможет четко представлять, будет ли с него взыскана определенная задолженность либо нет.

<1102> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "О практике применения налогового законодательства" (по итогам заседания 27 октября 2011 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2011. N 4; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс"; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

В настоящее время обобщенная позиция изложена в п. 31 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: судам надлежит иметь в виду, что несоблюдение налоговым органом при совершении определенных действий в рамках осуществления мероприятий налогового контроля сроков, предусмотренных п. 2 ст. 88, п. 6 ст. 89, п. п. 1, 5 ст. 100, п. п. 1, 6, 9 ст. 101, п. п. 1, 6, 10 ст. 101.4, п. 3 ст. 140 (в случае подачи апелляционной жалобы), ст. 70 НК РФ, не влечет изменения порядка исчисления сроков на принятие мер по взысканию налога, пеней, штрафа в принудительном порядке, в связи с чем при проверке судом соблюдения налоговым органом сроков осуществления принудительных мер сроки совершения упомянутых действий учитываются в той продолжительности, которая установлена нормами НК РФ. Однако соответствующие доводы о несоблюдении указанных сроков могут быть заявлены

налогоплательщиком в суде только в рамках оспаривания либо требования об уплате налога, пеней и штрафа, направленного ему на основании ст. 70 НК РФ, либо решения о взыскании налога, пеней, штрафа, принятого в соответствии со ст. 46 НК РФ, либо в качестве возражений на иск, предъявленный налоговым органом по правилам ст. 46 НК РФ.

Очевидно, что обжалование требования об уплате налога, если в нем предложено уплатить продекларированную самим налогоплательщиком сумму налога, в общем случае бесперспективно. Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 11 октября 2011 г. N 2119/11, налоговый орган имеет право взыскивать с налогоплательщика продекларированные, но не уплаченные налоги, даже если налогоплательщик продекларировал их неверно. Суд пришел к выводу, что оспаривание оснований для исчисления налога без подачи уточненной налоговой декларации путем предъявления непосредственно в суд требования о признании недействительными ненормативных актов инспекции, принимаемых в рамках процедуры бесспорного взыскания суммы налога, задекларированной предприятием в первоначально поданной им декларации, означало бы нарушение требований ст. 81 НК РФ и необоснованное переложение на суд обязанности налогового органа по проверке правомерности уменьшения ранее исчисленной налогоплательщиком суммы налога.

При обжаловании решений налоговых органов, принятых по результатам налоговых проверок, известную проблему представляет вопрос о праве частного субъекта представить суду документы, которые не были представлены им налоговому органу при проверке либо при административном обжаловании (как, впрочем, и вопрос о праве налогового органа по представлению в суд доказательств, полученных им за рамками налоговой проверки). Как следует из позиции, изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 июля 2007 г. N 1461/07, в общем случае суды обязаны принимать в качестве доказательств сведения, полученные налоговым органом за пределами налоговой проверки, но имеющие отношение к делу. Указанное право налогового органа корреспондирует с правом налогоплательщика представлять в суд документы, которые не представлялись им налоговому органу при проверке (Определение КС РФ от 12 июля 2006 г. N 267-О) <1103>. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 июля 2011 г. N 1621/11 отмечается, что гарантируемая Конституцией РФ судебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков не может быть обеспечена, если суды при принятии решения о правомерности отказа в предоставлении заявленных вычетов исходят из одного только отсутствия у налогового органа необходимых документов на момент вынесения им оспариваемого решения. В случаях, когда в силу объективных причин налогоплательщик лишен возможности своевременно представить соответствующие документы в налоговый орган и обосновывает такое право, представляя их в суд, вопрос о законности доначисления налога должен решаться судом исходя из всех доказательств, представленных сторонами и приобщенных в материалы дела. Обязанность опровергнуть позицию налогоплательщика в силу требований ст. 65 АПК РФ возлагается на налоговый орган.

<1103> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "О практике применения налогового законодательства" (по итогам заседания 9 октября 2008 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2008. N 4; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс"; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

Актуальность данного подхода подтверждена в Определении КС РФ от 24 марта 2015 г. N 614-О, в котором фактически подтверждено право как налогоплательщиков, так и налоговых органов представлять в суд доказательства, не раскрытые в ходе осуществления мероприятий налогового контроля и досудебного разрешения налогового спора.

По всей видимости, пока почти без ограничений применяется правило **facultas probationum non est anguctanda** - право на предоставление доказательств не должно ограничиваться <1104>. Кроме того, несмотря на установление в ч. 3 ст. 65 АПК РФ требования о предварительном раскрытии доказательств до начала судебного заседания или в пределах срока, установленного судом, на практике они зачастую представляются в суд и без соблюдения данного требования. В п. 35 информационного письма Президиума ВАС РФ от 13 августа 2004 г. N 82 разъяснено, что в случае, если доказательства представлены с нарушением порядка представления доказательств, установленного АПК РФ, в том числе с нарушением срока представления доказательств, установленного судом, арбитражный суд вправе отнести на лицо, участвующее в деле и допустившее такое нарушение, судебные расходы независимо от результатов рассмотрения дела в соответствии с ч. 2 ст. 111 АПК РФ. Из Постановления Президиума ВАС РФ от 18 октября 2011 г. N 5851/11 следует, что представление доказательств, которые подлежали раскрытию на этапе административного разбирательства и досудебного обжалования, непосредственно в суд само по себе не является основанием для квалификации расходов, понесенных в связи с формированием этих доказательств на досудебной стадии как судебных расходов. Таким образом, налогоплательщик, не раскрывая налоговому органу доказательства на досудебных стадиях защиты прав,

в соответствии со сложившейся практикой несет только имущественные обременения, которые могут быть незначительным в конкретных обстоятельствах.

<1104> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 159.

В п. 4 ст. 140 НК РФ применительно к административному обжалованию установлено, что документы, представленные вместе с жалобой на решение, вынесенное в порядке, предусмотренном ст. ст. 101 или 101.4 НК РФ, или вместе с апелляционной жалобой, и дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения соответствующей жалобы до принятия по ней решения, рассматриваются вышестоящим налоговым органом, если лицо, подавшее соответствующую жалобу, представило пояснения причин, по которым было невозможно своевременное представление таких документов налоговому органу, решение которого обжалуется.

Однако данная норма не вполне применима на практике: налогоплательщику может быть отказано вышестоящим налоговым органом в исследовании дополнительных доказательств при административном обжаловании, но суд впоследствии данные дополнительные доказательства практически всегда будет обязан принять и исследовать. По этой причине вышестоящие налоговые органы, рассматривающие административные жалобы, редко применяют п. 4 ст. 140 НК РФ.

Обобщенное разъяснение дано в п. 78 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: из положений ст. ст. 88, 89, 100, 101, 139 НК РФ следует, что право налогового органа осуществлять сбор доказательств, равно как и право налогоплательщика знакомиться с этими доказательствами, представлять возражения против выводов налогового органа и подтверждающие такие возражения доказательства, предоставляется им на всех стадиях осуществления налогового контроля вплоть до вынесения вышестоящим налоговым органом решения по жалобе налогоплательщика на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. При этом в силу п. 8 ст. 101 НК РФ в названных решениях среди прочего должны быть изложены обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения и (или) обстоятельства, послужившие основанием для доначисления налога и пеней, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов. В связи с этим судам необходимо исходить из того, что по общему правилу сбор и раскрытие доказательств осуществляются как налоговым органом, так и налогоплательщиком на стадии осуществления мероприятий налогового контроля и в ходе досудебного разрешения налогового спора. В случае представления дополнительных доказательств суд по ходатайству лица, участвующего в деле, вправе в целях предоставления другой стороне возможности ознакомления с ними и представления опровергающих их доказательств объявить перерыв в судебном заседании или отложить судебное разбирательство. При этом в целях получения доказательств, опровергающих дополнительные доказательства, лицо, участвующее в деле, вправе заявлять ходатайство об истребовании судом необходимых доказательств с обоснованием причин невозможности самостоятельного получения этих доказательств. При этом независимо от результатов рассмотрения дела судебные расходы по нему применительно к ч. 1 ст. 111 АПК РФ полностью или в части могут быть отнесены на сторону, представившую в суд доказательства, не раскрытые в ходе осуществления мероприятий налогового контроля и досудебного разрешения налогового спора при отсутствии объективных препятствий к их своевременному представлению.

Сходный подход применительно к таможенным правоотношениям изложен в п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 25 декабря 2013 г. N 96 "О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с определением таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию Таможенного союза": независимо от результатов рассмотрения дела судебные расходы по нему применительно к ч. 1 ст. 111 АПК РФ полностью или в части могут быть отнесены на сторону, представившую в суд доказательства, не раскрытые в ходе стадии таможенного контроля при отсутствии объективных препятствий к их своевременному представлению.

Интересная идея об учете вины органа власти при распределении судебных расходов была изложена в п. 19 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. N 46: законодательством о судопроизводстве в арбитражных судах не предусмотрено освобождение надлежащего ответчика от обязанности по возмещению судебных расходов по уплате государственной пошлины в связи с тем, что он не наделен полномочиями самостоятельно (в отсутствие правового акта иного лица, органа власти, в том числе суда) совершить действия, позволяющие истцу реализовать свои права, законные интересы, о защите которых он обратился в суд (например, при обращении в суд с требованием к уполномоченному федеральному органу исполнительной власти в области государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним, кадастрового учета и ведения государственного кадастра

недвижимости об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объекта недвижимости; с требованием к федеральному органу исполнительной власти по интеллектуальной собственности об оспаривании решения этого органа об отказе в признании недействительным предоставления правовой охраны товарному знаку ввиду злоупотребления правом правообладателем).

Таким образом, если решение налогового органа изначально было законным (вынесено с учетом тех документов, которые представил на проверку налогоплательщик), но в итоге признано судом недействительным на основании новых доказательств, представленных налогоплательщиком непосредственно в суд, решение вопроса о распределении судебных расходов не может производиться по мотиву наличия либо отсутствия вины налогового органа. Данное бремя может быть возложено на налогоплательщика по иной причине - непредставление им документов налоговым органам в ходе осуществления мероприятий налогового контроля и досудебного разрешения налогового спора (вышеуказанный п. 78 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57).

Взаимосвязанной проблемой в налоговых спорах может являться то, что налоговые органы по результатам проверки обычно обладают только заверенными налогоплательщиком копиями документов (в силу п. 2 ст. 93 НК РФ представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных проверяемым лицом копий). Кроме того, по общему правилу (п. 8 ст. 75 АПК РФ) письменные доказательства представляются в арбитражный суд в подлиннике или в форме надлежащим образом заверенной копии.

Как следует из ч. 6 ст. 71 АПК РФ, арбитражный суд не может считать доказанным факт, подтверждаемый только копией документа или иного письменного доказательства, если утрачен или не передан в суд оригинал документа, а копии этого документа, представленные лицами, участвующими в деле, не тождественны между собой и невозможно установить подлинное содержание первоисточника с помощью других доказательств.

Данное законоположение ч. 6 ст. 71 АПК РФ потенциально может быть истолковано и следующим образом: копия документа не доказывает искомый факт только в том случае, если не тождественны между собой копии этого документа, представленные в суд лицами, участвующими в деле. Иными словами, в том случае, если только одним лицом, участвующим в деле, в суд представлена копия документа, а подлинник документа его владельцем не представляется (в т.ч. утрачен), этой копии для доказательства искомого факта достаточно (т.к. не выполнено условие о том, что сторонами представлены разные копии).

Однако на практике данные положения обычно толкуются так: в отсутствие подлинника документа признание факта доказанным только по копии этого документа невозможно, если против этого факта возражает лицо, участвующее в деле. В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 марта 2011 г. N 5523/08 рассматривался вопрос о том, доказывает ли окончание исполнительного производства заверенная копия соответствующего Постановления судебного пристава-исполнителя. Президиум со ссылкой на ч. 6 ст. 71 АПК РФ отметил, что без выяснения с участием судебного пристава-исполнителя вопроса об исполнении исполнительного листа и действительном окончании исполнительного производства вывод суда о том, что исполнительное производство окончено в связи с фактическим исполнением требований, содержащихся в исполнительном документе, нельзя признать обоснованным.

Здесь же можно упомянуть и проблемы применения института предварительного судебного заседания, урегулированного в ст. 136 АПК РФ. Казалось бы, смысл данной процедуры - суд получает от сторон все имеющиеся у них доказательства и после перехода в судебное разбирательство (ст. 137 АПК РФ) исследует их, но новых доказательств не принимает. Однако исходя в т.ч. из упомянутого п. 35 информационного письма Президиума ВАС РФ от 13 августа 2004 г. N 82 доказательства могут представляться сторонами в любой момент до удаления суда для принятия решения (ст. 166 АПК РФ). Право суда не принять доказательство по основанию его позднего представления ни из АПК РФ, ни из практики его применения не следует. Соответственно, предварительное судебное заседание в современных условиях в арбитражном процессе принципиальной роли не играет. При этом, как отмечает М.К. Треушников, нормальным правилом оперирования доказательствами защиты в американском гражданском процессе считается такое формальное правило: если сторона дала объяснения и согласилась прекратить свои показания (**has closed his testimony**), она не может больше приводить доказательства в подтверждение своей позиции <1105>.

<1105> Треушников М.К. Судебные доказательства. М., 2004. С. 109.

В связи с изложенным, вполне уместен также и вопрос об обязанности налогоплательщика сообщать суду исключительно те сведения, а также представлять именно те документы, которые объективно отражают имевшие место в прошлом события его налогооблагаемой деятельности. Интересно то, что, по мнению Н. Розина, высказанному еще в 1910 году, ни обвиняемому в уголовном процессе, ни сторонам в процессе гражданском закон не вменяет обязанность говорить правду. Лица эти

могут умалчивать об истине, могут даже исказить ее - их действия сохраняют непротивоправный характер. Ложь безнравственна, это ни в ком не будит сомнений. Но из ее безнравственности еще не вытекает ее противоправность, а тем более ее наказуемость <1106>. Судья Верховного суда США Антонин Скалиа полагает, что не все, что омерзительно и гнусно, обязательно будет противоречить Конституции <1107>. Известный французский юрист Жак Вержес не без юмора отмечает, что в суде далеко не всегда нужно говорить правду. В каждом процессе перед публикой разворачивается драма, дуэль между защитой и обвинением. Каждая сторона рассказывает историю, которая не обязательно является правдой, но теоретически возможна. В конце кого-то признают победителем, но это не имеет никакого отношения к справедливости <1108>.

<1106> Розин Н. Ложь в процессе // Еженедельная юридическая газета "Право". 1910. 28 ноября.

<1107> Правила жизни Антонина Скалиа. URL: <http://pravo.ru/story/view/117595/>.

<1108> Правила жизни Жака Вержеса. URL: <http://pravo.ru/story/view/75426/>.

Однако нельзя не учитывать, что по ст. 303 УК РФ наказуема фальсификация доказательств, а, например, в ст. 161 АПК РФ урегулированы действия суда при поступлении заявления о фальсификации доказательств. Соответственно, возможность сторон ввести суд в заблуждение если и имеет место, то только в части представления своей позиции по делу, но никак ни в возможности представлять в суд сфальсифицированные доказательства. Ранее были приведены сведения, представленные С.Л. Будылиным: в правовой системе США бремя доказывания (**burden of proof**) разделяется на два отдельных бремени: бремя предъявления (**burden of production**) и бремя убеждения (**burden of persuasion**) <1109>. С этой точки зрения в настоящее время законом запрещены манипуляции именно в рамках реализации бремени предъявления доказательств в суд в том смысле, что доказательства, будучи представленными в суд, должны быть достоверными. Это, однако, не означает, что лицо, участвующее в деле, должно "вооружать" против себя своего противника: **nemo tenetur edere instrumenta contra se** - никто не обязан представить документы против себя <1110>. Соответственно, если иное не следует из закона, лицо, участвующее в деле, реализует и бремя предъявления и бремя убеждения только в своем интересе и представляет суду именно те доказательства, которые посчитает нужным представить.

<1109> Будылин С.Л. Внутренне убеждение или баланс вероятностей? Стандарты доказывания в России и за рубежом // Вестник ВАС РФ. 2014. N 3. С. 36.

<1110> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 264.

В ряде норм ГПК РФ по некоторым категориям споров предусмотрена возможность отмены судебного акта, основанного на сообщенных истцом ложных сведениях (ч. 3 ст. 445), но подобная общая норма отсутствует (хотя она, вообще говоря, очевидна). При этом, с точки зрения ВАС РФ, предъявление лицом, участвующим в деле, в суд недостоверных сведений в определенных случаях может влечь за собой наложение штрафа за неуважение к суду (ч. 5 ст. 119 АПК РФ) - п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2011 г. N 51 "О рассмотрении дел о банкротстве индивидуальных предпринимателей".

Тем не менее в рамках судебного налогового спора имеют место определенные процессуальные ограничения на представлении доказательств. Поскольку по общему правилу доказательства должны представляться в суд первой инстанции (с соблюдением требований относимости и допустимости), определенный вопрос состоит в праве лица, участвующего в деле, представить дополнительные доказательства в арбитражный суд апелляционной инстанции. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 июля 2012 г. N 4160/12 отмечается, что суд апелляционной инстанции, приобщая дополнительные доказательства, не обсудил вопрос о причинах непредставления их в суд первой инстанции, указав лишь на то, что эти документы способствуют правильному и объективному разрешению дела. Суд кассационной инстанции, отклоняя доводы заявителя кассационной жалобы, сослался на п. 26 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 мая 2009 г. N 36 "О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в арбитражном суде апелляционной инстанции", согласно которому принятие судом апелляционной инстанции дополнительных доказательств не может служить основанием для отмены постановления суда апелляционной инстанции. По мнению ВАС РФ, действительно, само по себе такое обстоятельство не является основанием для отмены постановления суда апелляционной инстанции. Однако если это обстоятельство в совокупности с другими (отсутствие сведений о направлении приобщаемого доказательства другой стороне, необсуждение вопроса о причинах непредставления его в суд первой инстанции, лишение другой стороны возможности участвовать в исследовании и оценке данного доказательства и т.д.) привело или могло привести к принятию неправильного судебного акта, то оснований для неприменения ч. 3 ст. 288 АПК РФ (нарушение или неправильное применение норм процессуального права как безусловное основание для отмены

судебного акта) не имеется.

Другой проблемой, проявляющейся в процедуре обжалования ненормативных правовых актов налоговых органов, является представление налоговыми органами в качестве обоснования своей позиции письменных объяснений, данных физическими лицами (в налоговых органах, в милиции и т.д.), не в качестве свидетелей по ст. 90 НК РФ. Впрочем, и налогоплательщики в обоснование своей позиции зачастую представляют в суд письменные объяснения некоторых лиц.

С одной стороны, в Определении КС РФ от 4 февраля 1999 г. N 18-О был сделан следующий вывод: результаты оперативно-розыскных мероприятий являются не доказательствами, а лишь сведениями об источниках тех фактов, которые, будучи полученными с соблюдением требований Закона "Об оперативно-розыскной деятельности в Российской Федерации", могут стать доказательствами только после закрепления их надлежащим процессуальным путем, а именно на основе соответствующих норм уголовно-процессуального закона, т.е. так, как это предписывается ч. 1 ст. 49 и ч. 2 ст. 50 Конституции РФ. Такой подход, спроецированный на судебные налоговые споры, предполагает, что физические лица, давшие письменные объяснения, должны быть опрошены в суде в качестве свидетелей для подтверждения сообщенной ими информации. С другой стороны, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. N 9299/08 в качестве доказательств были учтены объяснения физического лица, являющегося по документам организации-поставщика ее учредителем и генеральным директором. Таким образом, в рамках арбитражных налоговых споров объективно имеет место менее жесткий подход (по сравнению с уголовным процессом) к доказательствам, представленным сторонами в обоснование своей позиции.

Кроме того, исходя из Определения КС РФ от 1 марта 2011 г. N 273-О-О доказательства, полученные в уголовно-процессуальном порядке, могут быть использованы в арбитражном процессе для установления наличия или отсутствия обстоятельств, обосновывающих требования и возражения лиц, участвующих в деле, при условии, если арбитражный суд признает их относимыми и допустимыми. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 ноября 2011 г. N 3312/11 отмечается, что суды не дали оценку объяснениям и показаниям покупателей и работников предпринимателя, полученным как инспекцией, так и правоохранительными органами. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 24 июня 2014 г. N 3159/14 и в отсутствие акта суда общей юрисдикции по уголовному делу доказательства, полученные в уголовно-процессуальном порядке, могут быть использованы в арбитражном процессе для установления наличия или отсутствия обстоятельств, обосновывающих требования и возражения лиц, участвующих в деле, при условии их относимости и допустимости (ч. 1 ст. 64, ст. ст. 67 и 68 АПК РФ).

Данный вопрос (по существу, в менее жестком варианте) был разрешен в п. 45 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: при исследовании и оценке представленной налоговым органом доказательственной базы по налоговым делам судам надлежит исходить из того, что материалы, полученные в результате осуществления оперативно-розыскных мероприятий, могут использоваться налоговыми органами в числе других доказательств при рассмотрении материалов налоговой проверки (п. 4 ст. 101 НК РФ) или при осуществлении производства по делу о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях (п. 7 ст. 101.4), если соответствующие мероприятия проведены и материалы оформлены согласно требованиям, установленным Федеральным законом от 12 августа 1995 г. N 144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности".

Представляет интерес позиция, изложенная в п. 25 Постановления Пленума ВС РФ от 10 февраля 2009 г. N 2: Суд указал, что при рассмотрении дела об оспаривании решений, действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц, государственных или муниципальных служащих по существу суду надлежит выяснять, соблюден ли порядок принятия решений, совершения действий органом или лицом в том случае, если такие требования установлены нормативными правовыми актами (форма, сроки, основания, процедура и т.п.). При этом следует иметь в виду, что о незаконности оспариваемых решений, действий (бездействия) свидетельствует лишь **существенное несоблюдение** установленного порядка.

Как пример применения подобного подхода в п. 4 Постановления Пленума ВС РФ от 24 марта 2005 г. N 5 "О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях" разъяснено, что в порядке подготовки дела к рассмотрению судья должен также установить, правильно ли составлен протокол об административном правонарушении с точки зрения полноты исследования события правонарушения и сведений о лице, его совершившем, а также соблюдения процедуры оформления протокола. Существенным недостатком протокола является отсутствие данных, прямо перечисленных в ч. 2 ст. 28.2 КоАП РФ, и иных сведений в зависимости от их значимости для данного конкретного дела об административном правонарушении (например, отсутствие данных о том, владеет ли лицо, в отношении которого возбуждено дело об административном правонарушении, языком, на котором ведется производство по делу, а также данных о предоставлении переводчика при составлении протокола и т.п.). Несущественными являются такие недостатки протокола,

которые могут быть восполнены при рассмотрении дела по существу, а также нарушение установленных ст. ст. 28.5 и 28.8 КоАП РФ сроков составления протокола об административном правонарушении и направления протокола для рассмотрения судьбе, поскольку эти сроки не являются пресекательными, либо составление протокола в отсутствие лица, в отношении которого возбуждено дело об административном правонарушении, если этому лицу было надлежащим образом сообщено о времени и месте его составления, но оно не явилось в назначенный срок и не уведомило о причинах неявки или причины неявки были признаны неуважительными.

Сходная позиция изложена, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 октября 2011 г. N 7729/11. Кроме того, в п. 38 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено, что в случае ненаправления налоговым органом лицу, в отношении которого проводилась налоговая проверка, материалов дополнительных мероприятий налогового контроля суд с учетом положений п. 14 ст. 101 НК РФ оценивает существенность данного нарушения. Если по итогам исследования обстоятельств конкретного дела, в том числе характера и объема полученных в ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля материалов, суд приходит к выводу о том, что ненаправление названных материалов лицу не привело к существенному нарушению его прав, соответствующее решение налогового органа не может быть признано недействительным.

В плане такой категории, как существенное несоблюдение установленного порядка, очевидно, что окончательная оценка наличия (отсутствия) такого обстоятельства остается за судом. Соответственно, как налогоплательщик, так и налоговый орган до вступления в силу решения суда могут находиться в состоянии правовой неопределенности, настаивая каждый на правильности своей позиции.

Однако могут иметь место и **безусловные основания** для признания недействительными отдельных ненормативных правовых актов (полностью либо в соответствующей части). Эти основания либо прямо указаны в НК РФ (т.е. сам законодатель расценивает соответствующие нарушения как существенные), либо следуют из смысла соответствующих норм. Среди них в том числе можно выделить:

- направление налоговым органом требования об уплате налога (ст. ст. 69, 70 НК РФ), подлежащего исчислению налоговым органом (п. 2 ст. 52 НК РФ), если налогоплательщику предварительно не направлялось (направлялось на ненадлежащий адрес) налоговое уведомление (п. 4 ст. 52, п. 4 ст. 57 НК РФ);

- направление налоговым органом повторного требования об уплате налога (ст. ст. 69, 70 НК РФ), в т.ч. под видом уточненного (ст. 71 НК РФ, Постановление Президиума ВАС РФ от 21 июля 2009 г. N 2599/09);

- принятие налоговым органом решений о взыскании налога по внесудебной процедуре (ст. ст. 46, 47 НК РФ), если налогоплательщику предварительно не направлялось (направлялось на ненадлежащий адрес) требование об уплате налога (ст. 69 НК РФ);

- принятие налоговым органом решений о взыскании налога по внесудебной процедуре за пределами пресекательных сроков (п. 3 ст. 46, п. 1 ст. 47 НК РФ);

- назначение выездной налоговой проверки налоговым органом не по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица (п. 2 ст. 89 НК РФ, Постановление Президиума ВАС РФ от 16 марта 2010 г. N 14585/09);

- проведение налоговым органом выездной налоговой проверки с нарушением п. 4 ст. 89 НК РФ (в т.ч. в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки);

- вынесение налоговым органом решения по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки без надлежащего извещения налогоплательщика о месте и времени рассмотрения ее материалов (п. 14 ст. 101 НК РФ, Постановления Президиума ВАС РФ от 22 января 2008 г. N 9467/07, от 12 февраля 2008 г. N 12566/07, от 16 июня 2009 г. N 391/09, от 25 февраля 2010 г. N 14458/09, от 13 января 2011 г. N 10519/10, п. 40 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57);

- рассмотрение материалов налоговой проверки и вынесение решения по ее результатам разными должностными лицами налогового органа (Постановление Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2010 г. N 4903/10, п. 42 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57);

- привлечение проверенного лица к налоговой ответственности за пределами сроков давности, предусмотренных ст. 113 НК РФ;

- наличие в решении о привлечении к налоговой ответственности неуплаченных штрафов, превышающих санкции, предусмотренные в новом федеральном законе (ч. 2 ст. 54 Конституции РФ, п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2012 г. N 37 "О некоторых вопросах, возникающих при устранении ответственности за совершение публично-правового правонарушения");

- вынесение решения по результатам налоговой проверки исключительно на основании доказательств, полученных с нарушением НК РФ, в т.ч. документов, истребованных налоговым органом после истечения сроков проведения в отношении налогоплательщика налоговой проверки либо

дополнительных мероприятий налогового контроля (п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57);

- признание судом незаконным (отмена) предшествующего ненормативного акта (доктрина "плодов отравленного дерева", Постановление Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2009 г. N 5838/09);

- доначисление налогов (пеней, санкций) вышестоящим налоговым органом в решении по результатам повторной выездной налоговой проверки при условии, что в решении имеет место иная оценка тех правоотношений, которые уже были исследованы и оценены судом при рассмотрении спора между налогоплательщиком и нижестоящим налоговым органом (Постановление КС РФ от 17 марта 2009 г. N 5-П, Определения КС РФ от 11 ноября 2009 г. N 1449-О-Р и от 28 января 2010 г. N 138-О-Р);

- вынесение вышестоящим налоговым органом по результатам рассмотрения в административном порядке жалобы налогоплательщика такого решения, которое ухудшает его положение (Определение КС РФ от 24 февраля 2011 г. N 194-О-О, Постановление Президиума ВАС РФ от 28 июля 2009 г. N 5172/09, п. 81 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57);

- наличие налоговых санкций в решении по результатам проверки при условии привлечения налогоплательщика - физического лица к уголовной ответственности по ст. 198 УК РФ вступившим в законную силу приговором суда (п. 15.1 ст. 101 НК РФ, Постановление Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2009 г. N 9664/09).

На практике обжалование может быть инициировано налогоплательщиком, даже если у него нет сомнений относительно законности оспариваемого ненормативного правового акта налогового органа. Так, оспаривая в апелляционном порядке не вступившее в силу решение налоговой инспекции, налогоплательщик фактически получает законную отсрочку исполнения данного решения, плата за которую будет представлять собой дополнительную сумму пени за неуплату доначисленных налогов. При этом ставка пени (ст. 75 НК РФ), как правило, меньше, чем проценты по банковским кредитам. Как полагает В.В. Кузнецов, оспаривая решение налогового органа в апелляционном порядке, налогоплательщик получил существенную отсрочку исполнения решения налогового органа под довольно низкий в настоящих условиях процент - размер пени составляет 1/300 ставки рефинансирования <1111>. Начисленные же в оспариваемом решении суммы пени и санкций останутся неизменными, пеня на них начисляться не может. Такой вариант иска был известен и ранее: **exceptio dilatoria** - иск, вчиняемый для выигрыша времени, для отсрочки <1112>. Иногда по тем же причинам налогоплательщики зачастую обращаются в суд с заявлением о признании недействительным ненормативного акта налогового органа и стараются получить от суда обеспечительную меру (например, приостановление действия оспариваемого акта в соответствии с ч. 3 ст. 199 АПК РФ).

<1111> Кузнецов В.В. Практика и перспективы развития института апелляционного обжалования решений налоговых органов // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам II Междунар. научно-практ. конф. 21 - 22 ноября 2008 г. С. 89.

<1112> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 152.

Интересно и то, что в США на налогоплательщика, инициирующего судебное разбирательство или участвующего в нем исключительно для того, чтобы затянуть разрешение вопроса, либо на налогоплательщика, занимающего "несерьезную" или необоснованную позицию, может быть наложен штраф в размере до 25 тыс. долл. <1113>. Кроме того, нельзя не отметить, что правовые последствия неисполнения судебных обеспечительных мер в России на практике особой суровостью к нарушителю не отличаются. Представляют интерес сведения, приведенные С.Л. Будылиным: в правовой системе Англии неуважение к суду, в т.ч. в виде неисполнения судебных приказов, реально влечет тюремное заключение, которое может быть применено и заочно <1114>.

<1113> Ларо Д. Актуальные налоговые споры в США // Налоговед. 2012. N 7. С. 80.

<1114> Будылин С.Л. Рентгеновский луч права. Раскрытие доказательств в России и за рубежом // Вестник ВАС РФ. 2014. N 7. С. 77.

Представляет интерес то, что в некоторых случаях законодатель специально предусматривает автоматическое приостановление оспариваемого ненормативного акта в случае его обжалования. Так, в силу ч. 2 ст. 52 Федерального закона от 26 июля 2006 г. N 135-ФЗ "О защите конкуренции" в случае принятия заявления об обжаловании предписания к производству арбитражного суда исполнение предписания антимонопольного органа приостанавливается до дня вступления решения арбитражного суда в законную силу. Иные варианты автоматического приостановления оспариваемого ненормативного акта описаны, например, в п. 19 Постановления Пленума ВС РФ от 10 февраля 2009 г. N 2.

В НК РФ приостановление оспариваемого ненормативного акта в рамках обязательного досудебного

административного обжалования установлено как возможное, а не обязательное. На основании п. 5 ст. 138 НК РФ в случае обжалования акта налогового органа или действия его должностного лица в вышестоящий налоговый орган по заявлению лица, подавшего жалобу, исполнение обжалуемого акта или совершение обжалуемого действия может быть приостановлено при наличии достаточных оснований полагать, что указанный акт или указанное действие не соответствует законодательству Российской Федерации. Решение о приостановлении исполнения обжалуемого акта или совершения обжалуемого действия принимается вышестоящим налоговым органом. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

В плане приостановления оспариваемого акта интересное разъяснение имеет место в п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 55 "О применении арбитражными судами обеспечительных мер": при обжаловании решений налоговых органов или территориальных органов Пенсионного фонда Российской Федерации о взыскании штрафов, а также решений иных административных органов о привлечении к административной ответственности арбитражный суд приостанавливает (если имеется соответствующее ходатайство) исполнение оспариваемого решения до вынесения судебного акта.

Аргументированное объяснение данной правовой позиции ВАС РФ, распространяющейся только на решения о взыскании штрафов (на первый взгляд принятые по ст. ст. 46 и 47 НК РФ), с современной точки зрения представляется затруднительным. Однако она имеет место и должна применяться. То, что данное разъяснение по-прежнему актуально, следует, например, из Постановления Президиума ВАС РФ от 5 ноября 2013 г. N 6861/13: проверяя расчет суммы, заявленной в оплату банковской гарантии, суду следует принять во внимание правовую позицию, выраженную в п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 55, согласно которой при обжаловании решений налоговых органов о взыскании штрафов, а также решений иных административных органов о привлечении к административной ответственности арбитражный суд приостанавливает (если имеется соответствующее ходатайство) исполнение оспариваемого решения до вынесения судебного акта, вне зависимости от каких-либо иных условий, в том числе и при отсутствии встречного обеспечения, которое в подобных случаях не может быть признано необходимым в части, равной размеру санкции в оспариваемом решении.

Соответственно, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 5 ноября 2013 г. N 6861/13 вышеуказанное разъяснение, данное п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 55, фактически расширено с решений о взыскании штрафов на решения по результатам налоговых проверок в части штрафов.

В настоящее время также неоднозначно разрешается вопрос относительно того, может ли налоговый орган, принявший ненормативный акт, самостоятельно его отменить в отсутствие жалобы заинтересованного лица на данный акт (например, если имеет место явная ошибочность этого акта). В частности, такая отмена может иметь место и в периоде судебного обжалования акта при осознании налоговым органом бесперспективности процесса (например, при представлении налогоплательщиком новых доказательств и отсутствии возможности их эффективно опровергнуть; при появлении новой судебной практики в пользу налогоплательщика).

На первый взгляд НК РФ, как и иные нормативные акты, регламентирующие деятельность налоговых органов, такого общего права не предусматривает. При этом некоторые положения НК РФ предусматривают особые ситуации для самостоятельной отмены ненормативных актов, а также предусматривают для этого соответствующие основания (в т.ч. п. 9.1 ст. 76, п. 13 ст. 77, п. 15.1 ст. 101 НК РФ). В Постановлении КС РФ от 14 января 1992 г. N 1-П-У было разъяснено, что один из основополагающих принципов конституционного строя заключается в том, что любой государственный орган может принимать только такие решения и осуществлять такие действия, которые входят в его компетенцию, установленную в соответствии с Конституцией РФ. Таким образом, формально можно ответить на данный вопрос отрицательно.

В то же время если речь идет об отмене ненормативного акта налогового органа с условно "отрицательной" силой, предполагающего изъятие имущества у частного субъекта (решения по результатам проверок, налоговые уведомления, требования об уплате налога, решения о взыскании налога за счет денежных средств или иного имущества и т.д.), то такая отмена акта сама по себе не может нарушить прав частного субъекта. Как это следует из п. 8 информационного письма Президиума ВАС РФ от 21 июня 2004 г. N 77 "Обзор практики рассмотрения дел, связанных с исполнением судебными приставами-исполнителями судебных актов арбитражных судов", закон хотя и не предусматривает, но и не запрещает судебному приставу-исполнителю принять мотивированное постановление об отмене или изменении своего ранее принятого необоснованного постановления.

Данный вопрос (применительно к налоговым правоотношениям) определенным образом разрешен в п. 44 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: по смыслу ст. ст. 101 и 101.4 НК РФ после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо

решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель (заместитель руководителя) налогового органа не вправе вносить в это решение изменения, ухудшающие положение лица, в отношении которого такое решение было вынесено, за исключением исправления опечаток, опечаток и арифметических ошибок. В то же время следует признать допустимым внесение налоговым органом в названные решения изменений, а также полную их отмену, если это влечет улучшение положения налогоплательщика.

Также представляет интерес разрешение вопроса о том, может ли вышестоящий налоговый орган самостоятельно отменить ненормативный акт налогового органа в отсутствие административной жалобы налогоплательщика. В этой связи представляет интерес ст. 9 Закона РФ от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации": вышестоящим налоговым органам предоставляется право отменять решения нижестоящих налоговых органов в случае их несоответствия Конституции РФ, федеральным законам и иным нормативным правовым актам. Аналогичная норма предусмотрена в п. 3 ст. 31 НК РФ: вышестоящие налоговые органы вправе отменять и изменять решения нижестоящих налоговых органов в случае несоответствия указанных решений законодательству о налогах и сборах.

В данных нормах нет указаний относительно того, что подобная отмена должна быть исключительно следствием наличия в вышестоящем налоговом органе жалобы налогоплательщика. Сходная правовая позиция изложена в Определении КС РФ от 22 апреля 2010 г. N 595-О-О. Суд отметил, что по смыслу п. 3 ст. 31 НК РФ подобное решение имеет целью восстановление в административном порядке законности, нарушенной неправомерным актом нижестоящего органа, по инициативе самого вышестоящего налогового органа, осуществляющего текущий контроль за деятельностью нижестоящих органов. При этом такое решение не выводится из сферы судебного контроля: налогоплательщик, усматривающий вследствие отмены решения нижестоящего налогового органа нарушение своих прав и законных интересов, может обратиться за их защитой в суд (п. 1 ст. 22 НК РФ).

Для целей распределения государственной пошлины в п. 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 13 марта 2007 г. N 117 (отменено) было разъяснено, что административная отмена оспариваемого в суде решения является добровольным удовлетворением требований заявителя.

Впрочем, следует учесть, что отмена оспариваемого ненормативного правового акта органом, принявшим данный акт (вышестоящим органом), не препятствует рассмотрению судом по существу заявления о признании акта недействительным, если за период его действия были нарушены законные права и интересы заявителя (п. 18 информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. N 99 "Об отдельных вопросах практики применения Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации").

Данное положение информационного письма ВАС РФ позволяет отметить одну правовую проблему. Рассматривая, например, решение по результатам налоговой проверки организации или предпринимателя (ст. ст. 101, 101.4 НК РФ), можно усомниться в том, что сам факт его существования уже означает реальное нарушение прав частного субъекта. Без учета возможных деталей реальное нарушение права собственности произойдет только тогда, когда доначисленные суммы будут взысканы. До этого момента налоговый орган примет и доведет до частного субъекта по меньшей мере еще два ненормативных акта - требование об уплате налога (ст. 69 НК РФ) и решение о взыскании налога за счет денежных средств (ст. 46 НК РФ), которое и может быть реализовано путем направления на счет в банке инкассового поручения. Именно последний ненормативный акт реально нарушит право собственности частного субъекта, да и то при условии, что денежные средства на счете имеются. Если же речь идет о физическом лице без статуса индивидуального предпринимателя, то решение по результатам проверки налоговый орган сможет реализовать только в суде (ст. 48 НК РФ).

При этом в Постановлении ЕСПЧ от 22 декабря 2009 г. по делу "Безымьянная (Bezmyannaya) против Российской Федерации" отмечается, что средство правовой защиты может иметь превентивную или компенсаторную природу. Соответственно, в настоящее время в качестве возможного объекта обжалования (в том числе судебного) частный субъект, действуя превентивным образом, может выбрать практически любые ненормативные акты: при их обжаловании потенциально возможное нарушение права фактически приравнивается к реальному нарушению. В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 июля 2000 г. N 2670/00 был признан неправильным вывод судов о том, что платежное извещение (в современной терминологии - налоговое уведомление) не носит властно-распорядительного характера, не влечет правовых последствий, а представляет собой лишь адресованное налогоплательщику письменное извещение о внесении авансового платежа, вследствие чего не является тем актом государственного органа, который может быть обжалован в судебном порядке.

Если же оспариваемый ненормативный акт отменен налоговым органом (бездействие окончено), то продолжение судом процесса по признанию данного акта недействительным (бездействия - незаконным) возможно только в том случае, если нарушение прав частного лица за период существования акта (наличия бездействия) было именно реальным (взысканы денежные средства, в определенный период

отсутствовала возможность использовать расчетный счет или имущество, не получен кредит в банке, сорвано заключение контракта и т.д.). В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 февраля 2010 г. N 13065/10 сделан вывод, что нарушение управлением требования п. 3 ст. 140 НК РФ о сроках рассмотрения апелляционной жалобы налогоплательщика само по себе не является основанием для признания судом бездействия управления незаконным, поскольку на момент судебного разбирательства указанная жалоба была им рассмотрена и допущенное нарушение устранено.

На основании п. 24 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 10 февраля 2009 г. N 2 можно сделать вывод, что обязанность по доказыванию факта реального нарушения прав лежит на заинтересованном лице. **Injuria non praesumitur** - вред не презюмируется <1115>. Впрочем, в ряде случаев нарушение прав и причинно-следственная связь с оспариваемым ненормативным актом являются очевидными (фактическое взыскание доначисленной суммы в порядке реализации оспариваемого решения по результатам проверки).

<1115> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 208.

Другой аспект указанной проблемы. Налоговые органы, кроме актов условно "отрицательной" силы, уполномочены принимать акты условно "положительной" силы. В частности, к таким актам можно отнести решения, предполагающие получение налогоплательщиком из бюджета денежных средств (решение о возврате излишне уплаченного или взысканного налога - ст. ст. 78, 79 НК РФ, решение о возмещении НДС - п. 2 ст. 176 НК РФ и т.д.). Соответственно, очевидный способ восстановления прав, характерный для ситуации, в которой налоговый орган незаконно отказал налогоплательщику в принятии "положительного" акта (или не принял его в установленный срок), - обязывание налогового органа принять такой акт.

Однако на практике нередко требует разрешения следующий вопрос. Основания для отказа в вынесении "положительного" акта, о которых налогоплательщик проинформирован налоговым органом, признаются судом незаконными. Например, в решении об отказе в возврате излишне уплаченного налога сделана ссылка на отсутствие факта излишней уплаты, но в суде налогоплательщик убедительно доказывает данный факт. В то же время налоговый орган представляет в суд доказательства того, что имеют место и иные основания для отказа в принятии "положительного" акта (для приведенного примера - пропуск налогоплательщиком трехлетнего срока на подачу заявления о возврате излишне уплаченного налога (п. 7 ст. 78 НК РФ)). Соответственно, в такой ситуации отказ налогового органа формально является незаконным, но обязывание налогового органа принять решение о возврате также будет незаконно. Определенный способ решения такой проблемы предложен в п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. N 65: если при рассмотрении заявления налогоплательщика о признании незаконным решения налогового органа об отказе в возмещении НДС (бездействии налогового органа) суд установит, что мотивы отказа необоснованны, он признает оспариваемое решение (бездействие) незаконным и в резолютивной части судебного акта обязывает налоговый орган в установленный судом срок возместить соответствующую сумму НДС. В то же время, если налогоплательщик оспорил бездействие налогового органа либо его решение об отказе в возмещении НДС, в котором не приведены конкретные мотивы отказа или приведены мотивы, признанные судом необоснованными, но налоговым органом непосредственно в суд представлены возражения против возмещения, признанные судом законными и обоснованными, суд ограничивается признанием незаконным оспариваемого решения (бездействия) налогового органа.

В статье 190 АПК РФ устанавливается, что экономические споры, возникающие из административных и иных публичных правоотношений, могут быть урегулированы сторонами по правилам, установленным в гл. 15 АПК РФ, путем заключения соглашения или с использованием других примирительных процедур, если иное не установлено федеральным законом.

Некоторое время превалировала позиция, в соответствии с которой в налоговых спорах мировое соглашение невозможно (п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 31 октября 1996 г. N 13, Постановление Пленума ВАС РФ от 9 декабря 2002 г. N 11, п. 27 Постановления Пленума ВС РФ от 10 февраля 2009 г. N 2). В принципе такой подход вполне теоретически обоснован, поскольку сложно предположить, на какие именно уступки может пойти при его заключении орган власти, будучи связанным императивными нормами закона. Однако непосредственно в законе могут быть указаны исключения. Так, по мнению Р.А. Познера, сделка о признании вины обвиняемым в уголовной процедуре - аналог договорного урегулирования в гражданской процедуре <1116>. При этом в гл. 40 УПК РФ урегулирован особый порядок принятия судебного решения при согласии обвиняемого с предъявленным ему обвинением. Соответственно, некоторые аналоги мировых соглашений иногда прямо предусматриваются и подробно регламентируются публичными отраслями права. С этой точки зрения ст. 190 АПК РФ сложно расценить как норму, одномоментно установившую возможность мировых соглашений во всех публичных отраслях права.

<1116> Познер Р.А. Экономический анализ права. М., 2004. Т. 2. С. 740.

Осторожная позиция, не исключая мировые соглашения по публичным спорам, изложена в п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 9 декабря 2002 г. N 11. В настоящее время актуально Постановление Президиума ВАС РФ от 26 июня 2012 г. N 16370/11, которым было утверждено мировое соглашение между налоговым органом и налогоплательщиком. Соответственно, сейчас вопрос о возможности заключения мирового соглашения по налоговым делам на практике разрешается иначе. Кроме того, в качестве примера можно отметить, что Постановлением Президиума ВАС РФ от 25 марта 2014 г. N 16263/13 мировое соглашение было заключено в иной публичной сфере - между Управлением Федеральной антимонопольной службы и частным субъектом, оспаривавшим решение данного Управления.

Достаточно подробное разъяснение по рассматриваемому вопросу впоследствии дано в п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 18 июля 2014 г. N 50 "О примирении сторон в арбитражном процессе": арбитражным судам при рассмотрении налоговых споров необходимо иметь в виду, что само по себе заключение соглашения об их урегулировании, предусмотренного ст. 190 АПК РФ, не противоречит закону и не нарушает права и законные интересы других лиц. Однако исходя из публично-правовой природы налоговых споров предметом названного соглашения не может являться изменение налоговых последствий спорных действий и операций в сравнении с тем, как такие последствия определены законом. Например, предметом такого соглашения не могут выступать вопросы о снижении применимой налоговой ставки, изменении правил исчисления пеней, об освобождении налогоплательщика от уплаты налогов за определенные налоговые периоды или по определенным операциям. Вместе с тем в соответствии с положениями ст. ст. 70, 190 АПК РФ при рассмотрении налоговых споров допустимо заключение соглашений об их урегулировании, в которых сторонами могут быть признаны обстоятельства, от которых зависит возникновение соответствующих налоговых последствий (например, признание налоговым органом не учтенных в ходе мероприятий налогового контроля сумм расходов и налоговых вычетов, влияющих на действительный размер налоговой обязанности, признание наличия смягчающих обстоятельств, приводящих к уменьшению размера налоговых санкций, и др.), которые содержат правовую квалификацию деятельности лица, участвующего в деле, влекущую изменение размера его налоговой обязанности (например, признание экономически обоснованного и (или) документально подтвержденного размера произведенных расходов, нормальной величины потерь товаров, приемлемости используемых налогоплательщиком способов налоговой оптимизации его деятельности и др.).

В таком случае в соглашении об урегулировании спора могут содержаться условия о скорректированном размере налоговой обязанности. При этом судам следует учитывать, что заключаемое в соответствии со ст. 190 АПК РФ соглашение об урегулировании налогового спора может охватывать вопросы, не относящиеся напрямую к предмету судебного разбирательства, например имеющие отношение к предыдущим налоговым периодам, не охваченным оспариваемым в суде решением налогового органа. Кроме того, поскольку положениями п. 3 ст. 46 и п. 1 ст. 47 НК РФ предусмотрен контроль суда за взысканием задолженности по налогам и сборам, что согласно ст. 324 АПК РФ предусматривает возможность предоставления судом отсрочки или рассрочки в ее взыскании, то с учетом необходимости соблюдения принципа равенства всех перед законом и судом вопрос об отсрочке или рассрочке уплаты соответствующих сумм налогов, пеней и штрафов также может быть решен при утверждении судом заключаемого в соответствии со ст. 190 АПК РФ соглашения исходя из условий о порядке уплаты соответствующих сумм, указанных в данном соглашении.

Но нельзя не отметить, что, несмотря на позицию ВАС РФ, на практике судебные мировые соглашения по налоговым спорам - крайне редкое явление. Если опустить общие теоретические вопросы о применимости такой процедуры в публичных делах, то основными причинами данного явления являются относительно невысокий размер государственной пошлины по наиболее "популярным" судебным спорам - об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов; а также небольшие нормативные сроки рассмотрения судами подобных дел. Соответственно, "налоговое правосудие" в России в большинстве случаев достаточно быстрое и недорогое, вследствие чего и с экономической, и с временной точек зрения налоговое мировое соглашение не представляет интереса ни для одной из сторон налогового спора. Интересно то, что по сведениям, приведенным Р.А. Познером, в американской правовой традиции разрешение споров за пределами суда обходится дешевле судебного разбирательства <1117>.

<1117> Познер Р.А. Экономический анализ права. М., 2004. Т. 2. С. 721.

Следует отметить определенные особенности, связанные с наличием в законодательстве норм о преюдициальной связи судебных актов. Как полагает А.М. Безруков, преюдициальная связь судебных актов - это обусловленность содержания судебного акта, не вступившего в законную силу (судебный акт - "реципиент"), в части установления юридических фактов и правоотношений содержанием судебного акта, вынесенного по другому делу, вступившего в законную силу (судебный акт - "донор"), в части этих же юридических фактов и правоотношений при условии, что субъектный состав обоих споров совпадает полностью или частично <1118>. **Res judicata pro veritae accipitur (habetur)** - состоявшееся судебное решение принимается за истину <1119>. В Постановлении КС РФ от 21 декабря 2011 г. N 30-П разъяснено, что признание преюдициального значения судебного решения, будучи направленным на обеспечение стабильности и общеобязательности судебного решения, исключение возможного конфликта судебных актов, предполагает, что факты, установленные судом при рассмотрении одного дела, впредь до их опровержения принимаются другим судом по другому делу в этом же или ином виде судопроизводства, если они имеют значение для разрешения данного дела. Тем самым преюдициальность служит средством поддержания непротиворечивости судебных актов и обеспечивает действие принципа правовой определенности.

<1118> Безруков А.М. Преюдициальная связь судебных актов. М., 2007. С. 50.

<1119> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 338.

В соответствии с ч. ч. 3, 4 ст. 69 АПК РФ вступившее в законную силу решение суда общей юрисдикции по ранее рассмотренному гражданскому делу обязательно для арбитражного суда, рассматривающего дело, по вопросам об обстоятельствах, установленных решением суда общей юрисдикции и имеющих отношение к лицам, участвующим в деле. Вступивший в законную силу приговор суда по уголовному делу обязателен для арбитражного суда по вопросам о том, имели ли место определенные действия и совершены ли они определенным лицом. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 мая 2013 г. N 15036/12 отмечается, что в случае, если приговором суда по уголовному делу установлены обстоятельства, подлежащие доказыванию в рассматриваемом деле и необходимые для разрешения арбитражным судом дела, вступивший в законную силу приговор является обязательным в соответствии с ч. 4 ст. 69 АПК РФ.

Соответственно, с учетом того что обязанность по уплате налога - правовое последствие деятельности (действий) самого налогоплательщика, для арбитражного суда преюдициальную силу будут иметь акты суда общей юрисдикции (арбитражного суда) в той части, в которой в них установлены факты данной деятельности (приобретение имущества, получение дохода, осуществление расхода и т.д.), но не их правовые последствия. Если же в акте суда общей юрисдикции (арбитражного суда) будет сделан вывод о том, что конкретное лицо вследствие наличия данных фактов обязано уплачивать некоторый налог в определенной сумме, то такой вывод в действительности является заключением суда о правовом последствии деятельности налогоплательщика и, соответственно, преюдициальной силы для другого суда иметь не будет.

Данный довод подтверждается в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 3 апреля 2007 г. N 13988/06, от 17 июля 2007 г. N 11974/06 и от 10 июня 2014 г. N 18357/13: арбитражный суд не связан выводами других судов о правовой квалификации рассматриваемых отношений и о толковании правовых норм.

Достаточно необычная и, по сути, преюдициальная связь между судебными актами раскрыта в Постановлении Президиума ВАС РФ от 26 марта 2013 г. N 14828/12: при наличии аффилированности между ответчиком по ранее рассмотренному делу об истребовании имущества и ответчиком по делу об истребовании того же имущества представление новых доказательств, как и инициирование нового судебного процесса, является злоупотреблением процессуальными правами со стороны компании. Интересная проблема также рассмотрена и в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 25 июля 2011 г. N 1689/11 и от 5 февраля 2013 г. N 11606/12: правопреемник не может обратиться в суд по спору, уже разрешенному по иску его правопреемника.

В рамках рассмотрения вопроса о преюдиции в отечественной правовой системе нельзя не отметить и Постановление ВС РФ от 15 мая 2012 г. N 5-Д12-24 (дело М.Б. Ходорковского и П.Л. Лебедева). Суд отметил, что заявления в надзорной жалобе о том, что действия осужденных представляли собой обычную производственно-хозяйственную деятельность по правомерному извлечению прибыли, противоречат реально произошедшим событиям и являются несостоятельными. Юридическую квалификацию действий М.Б. Ходорковского и П.Л. Лебедева следует признать правильной. На такую оценку не могут повлиять ссылки стороны защиты на приведенные в жалобе выводы арбитражных судов о том, что схема реализации нефти и нефтепродуктов с использованием фирм-посредников являлась способом получения налоговой выгоды, а собственность нефтедобывающих

обществ отчуждалась по действительным сделкам, которые исполнены. По смыслу закона уголовная ответственность за хищение чужого имущества, совершенное под прикрытием правомерной гражданско-правовой сделки или иных внешне легитимных действий, наступает, если лицо, организовывая (или совершая) в соответствии с отведенной ему ролью такую сделку, действует умышленно, преследуя цель обращения чужого имущества в свою пользу или пользу других лиц с причинением ущерба собственнику, что и установлено судом по настоящему делу в отношении каждого из осужденных. Упоминаемые в надзорной жалобе решения арбитражных судов в этой связи не могут опровергнуть правильность сделанных судом выводов о виновности осужденных, поскольку предметы доказывания в разных видах судопроизводства не совпадают, а суды в их исследовании ограничены своей компетенцией в рамках конкретного вида судопроизводства.

Если в судебном процессе иск ответчиком признан, то такой судебный акт не может быть использован как преюдициальный. Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 25 мая 2010 г. N 17099/09, в случае признания иска ответчиком в судебном акте не указываются материально-правовые основания удовлетворения исковых требований, поскольку дело не рассматривается по существу. Суд не устанавливает фактических обстоятельств (кроме имеющих отношение к обстоятельствам правомерности признания иска, предусмотренным ч. 5 ст. 49 АПК РФ), не исследует соответствующих доказательств, не приводит других данных, которые содержатся в мотивировочной части решения согласно ч. 4 ст. 170 АПК РФ, если дело рассматривается по существу.

С другой стороны, если налогоплательщик добился положительного результата, оспариваемые ненормативные акты (действия, бездействие) налогового органа признаны судом незаконными, то при предъявлении требования о возмещении вреда к Российской Федерации нет необходимости в повторном доказывании этого обстоятельства. В п. 3 информационного письма Президиума ВАС РФ от 31 мая 2011 г. N 145 "Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел о возмещении вреда, причиненного государственными органами, органами местного самоуправления, а также их должностными лицами" разъяснено, что при рассмотрении дела о возмещении вреда, причиненного вследствие издания правового акта, решения или действия (бездействия) государственного или муниципального органа (должностного лица), незаконность такого акта, решения или действия (бездействия), установленная судом в порядке, предусмотренном гл. 24 АПК РФ, не подлежит переоценке в силу обязательности данного судебного акта (ст. 16 АПК РФ).

В плане обжалования ненормативных правовых актов также интересно определить, возможно ли неоднократное обращение заинтересованного лица в суд с требованием о признании акта недействительным. Исходя из п. 2 ч. 1 ст. 150 АПК РФ арбитражный суд прекращает производство по делу, если установит, что имеется вступивший в законную силу принятый по спору между теми же лицами, о том же предмете и по тем же основаниям судебный акт арбитражного суда. При этом ч. 1 ст. 49 АПК РФ устанавливает, что истец вправе при рассмотрении дела в арбитражном суде первой инстанции до принятия судебного акта, которым заканчивается рассмотрение дела по существу, изменить основание или предмет иска, увеличить или уменьшить размер исковых требований.

Русский юрист Т.М. Яблочков давал следующее определение: совокупность правопроизводящих фактов, оправдывающих требование истца, образует основание иска. Во всех процессах всегда суд занимается одним делом: исследованием уважительности просьбы истца о восстановлении нарушенного его права по указанному им основанию <1120>.

<1120> Яблочков Т.М. Бремя утверждения (onus proferendi) в гражданском процессе. Петроград, 1916. С. 33, 35; URL: http://zakon.ru/Blogs/One/14573?entryName=yablochkov_tm_bremya_utverzhdeniya_onus_proferendi_v_grazhdanskoy_prosesse_pg_1916.

Как следует из п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 31 октября 1996 г. N 13 "О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в суде первой инстанции", изменение предмета иска означает изменение материально-правового требования истца к ответчику; изменение основания иска означает изменение обстоятельств, на которых истец основывает свое требование к ответчику. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 13 сентября 2005 г. N 4261/05 разъяснено, что по смыслу нормы, содержащейся в ч. 1 ст. 49 АПК РФ, основанием иска являются обстоятельства, на которые ссылается истец в подтверждение исковых требований к ответчику. Изменение основания иска - это изменение обстоятельств, на которых истец основывает свои требования к ответчику. В качестве основания требований по делу заявитель указывал наличие у него права на льготу, установленную в НК РФ. Иное толкование норм материального права, а также ссылки на иные положения закона, приведенные в обоснование заявленных требований, сами по себе не могут рассматриваться как новые основания иска.

Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 октября 2012 г. N 5150/12 отмечается, что под основанием иска понимаются фактические обстоятельства, из которых вытекает право требования истца и на которых истец их основывает. При этом в основание иска входят юридические факты, с которыми нормы материального права связывают возникновение, изменение или прекращение прав и обязанностей субъектов спорного материального правоотношения. Из положений ч. 1 ст. 64 АПК РФ следует, что доказательства - сведения о фактах, на основании которых арбитражный суд устанавливает наличие или отсутствие обстоятельств, обосновывающих требования и возражения лиц, участвующих в деле, а также иные обстоятельства, имеющие значение для правильного рассмотрения дела. Новое доказательство того же самого юридического факта и обстоятельства, связанные с его получением, не свидетельствуют об изменении основания иска.

Другой пример - в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 26 июня 2012 г. N 17292/11 и от 3 июля 2012 г. N 2341/12 рассмотрены ситуации, в которых налогоплательщик дважды обращался в суд с требованием о признании недействительным решения налогового органа. При первом обращении в суд налогоплательщику в удовлетворении требований отказано, при повторном обращении производство по делу было прекращено. По мнению ВАС РФ, при противоположном подходе в рассматриваемом (втором) деле, по существу, была бы допущена возможность ревизии вступившего в законную силу судебного акта по первому делу путем инициирования повторного процесса его оспаривания со ссылкой на иные мотивы и доводы о нарушении инспекцией иных норм материального права, помимо приведенных при первоначальном обращении в суд.

В п. 70 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 содержится итоговое разъяснение: исходя из положений п. 2 ч. 1 ст. 150 АПК РФ производство по делу о признании недействительным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подлежит прекращению, если предметом оспаривания по этому делу являются те же самые эпизоды, отраженные в соответствующем решении налогового органа, в отношении которых имеется вступивший в законную силу судебный акт по ранее рассмотренному делу.

Еще пример: исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 г. N 16929/12 организация первоначально просила суд признать незаконным бездействие фонда, выразившееся в нерассмотрении заявления о предоставлении отсрочки по уплате страховых взносов, и обязанию устранить допущенное нарушение прав. Впоследствии было подано заявление об уточнении исковых требований, согласно которому организация просила признать незаконными действия фонда, выраженные в письменной форме, по отказу в предоставлении рассрочки по уплате задолженности. ВАС РФ пришел к выводу, что в данном случае организация, не изменяя основание иска, просила изменить предмет иска.

В итоге если процедура судебного обжалования инициирована заинтересованным лицом в установленном порядке и с соблюдением сроков (либо пропущенные сроки восстановлены) и досудебных процедур, то по результатам обжалования должны прекратиться потенциальные возможности незаконного нарушения прав лица, подавшего жалобу, и должны быть восстановлены уже нарушенные права. В п. 28 Постановления Пленума ВС РФ от 10 февраля 2009 г. N 2 определено следующее: при удовлетворении заявления в резолютивной части решения суда необходимо указать:

- либо на признание незаконным решения (ненормативного правового акта, решения о возложении на заявителя обязанности или решения о привлечении заявителя к ответственности) и в необходимых случаях на принятие в установленный судом срок мер для восстановления в полном объеме нарушенных прав и свобод заявителя или устранения препятствий к их осуществлению;

- либо на признание незаконным действия (бездействия) и на возложение на орган или должностное лицо обязанности в течение определенного судом срока совершить в отношении заявителя конкретные действия.

В соответствии с ч. 4 и 5 ст. 201 АПК РФ если арбитражным судом удовлетворены требования заявителя, обжаловавшего ненормативный акт (действие, бездействие) налогового органа, то в резолютивной части решения арбитражного суда должно содержаться указание на обязанность устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя, обязанность совершить определенные действия, принять решения в установленный судом срок. В Определении КС РФ от 19 апреля 2007 г. N 286-О-О разъяснено, что при рассмотрении подобных дел арбитражные суды должны в каждом конкретном случае реально обеспечивать эффективное восстановление нарушенных прав. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 сентября 2009 г. N 1570/09 отмечается, что в резолютивной части рассматривавшегося решения арбитражного суда не только признаны незаконными определенные действия инспекции, но и на нее возложена обязанность устранить допущенные нарушения прав и законных интересов предпринимателя (без конкретизации действий, которые инспекция обязана совершить). По мнению ВАС РФ, указанное обстоятельство не является основанием для отказа в выдаче

судом исполнительного листа, поскольку согласно ч. 1 ст. 179 АПК РФ по заявлению лиц, участвующих в деле, или судебного пристава-исполнителя суд вправе разъяснить решение без изменения его содержания.

Исходя из п. 82 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, в силу п. 3 ч. 4 ст. 201 АПК РФ суд, установив, что оспариваемый ненормативный правовой акт не соответствует закону или иному нормативному правовому акту и нарушает права и законные интересы заявителя, в резолютивной части решения по делу об оспаривании ненормативного правового акта указывает в том числе на обязанность соответствующего органа устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя. Учитывая эти положения, суд, установив, что во исполнение оспариваемого решения налогового органа с налогоплательщика взысканы суммы налога, пеней, штрафа, в резолютивной части судебного акта указывает не только на признание данного решения незаконным, но и на обязанность налогового органа вернуть из бюджета соответствующие суммы налогов, пеней, штрафов. Такой судебный акт в части обязанности налогового органа вернуть из бюджета соответствующие суммы подлежит исполнению в том же порядке, что и судебный акт по имущественному требованию, предусматривающий взыскание названных сумм из бюджета.

Представляют интерес сведения, приведенные П.И. Кононовым: в классической теории административного права, в том числе зарубежной, например французской, немецкой, уже давно используются категории ничтожных и оспоримых административно-правовых актов по аналогии с ничтожными и оспоримыми сделками. Согласно сложившимся в административно-правовой науке подходам, административный акт, изданный с нарушением закона, является ничтожным с момента его издания и именно с этого момента не порождает никаких юридически значимых последствий, а не с момента признания его незаконным судом <1121>. Именно такой подход исходя из сложившейся практики применения законодательства имеет место и в российской правовой системе. Ненормативный правовой акт налогового органа, признанный судом недействительным, в данной терминологии является ничтожным и не порождающим правовых последствий с момента его принятия.

<1121> Кононов П.И. О некоторых вопросах понимания и применения в судебной практике отдельных положений главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации // Тезисы конференции "Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации - 10 лет: актуальные вопросы кассационного производства". Екб., 2012. С. 59.

Сходный подход можно видеть в Определении КС РФ от 24 сентября 2012 г. N 1826-О: исполнительный лист на основании вынесенного по результатам рассмотрения конкретного дела судебного постановления выдается судом, помимо перечисленных в законе случаев обращения судебного постановления к немедленному исполнению, только после вступления данного судебного постановления в законную силу. В случае если исполнительный лист выдан судом до вступления в законную силу судебного постановления, он является ничтожным, т.е. не влекущим правовых последствий для судебного пристава-исполнителя в виде обязанностей по возбуждению исполнительного производства, совершению в отношении должника и его имущества исполнительных действий и применению мер принудительного исполнения, вне зависимости от отзыва такого исполнительного листа выдавшим его судом.

4.3. Прочие способы защиты прав

Предъявление требований о возврате (зачете) излишне уплаченного (взысканного) налога, о возмещении косвенного налога.

Как следует из п. 1 ст. 78 НК РФ, сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения либо возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном данной статьей.

В п. 1 ст. 79 НК РФ установлено, что сумма излишне взысканного налога подлежит возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном указанной статьей. Возврат налогоплательщику суммы излишне взысканного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам, подлежащим взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, производится только после зачета этой суммы в счет погашения указанной недоимки (задолженности) в соответствии со ст. 78 НК РФ.

При этом в п. 10 ст. 78 НК РФ, в п. 5 ст. 79 НК РФ предусмотрены проценты, уплачиваемые государством при возврате (зачете) излишне уплаченного (взысканного) налога, на которые при определенных условиях может рассчитывать налогоплательщик.

Корреспондирующие нормы содержатся в п. 2 ст. 160.1 БК РФ: администратор доходов бюджета в т.ч. принимает решение о возврате излишне уплаченных (взысканных) платежей в бюджет, пеней и штрафов, а также процентов за несвоевременное осуществление такого возврата и процентов, начисленных на излишне взысканные суммы, и представляет поручение в орган Федерального казначейства для осуществления возврата в порядке, установленном Министерством финансов РФ; принимает решение о зачете (уточнении) платежей в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации и представляет уведомление в орган Федерального казначейства.

В плане особенностей соответствующих правоотношений можно согласиться с Е.В. Килинкаровой: права и обязанности распределены между частным и публичным субъектами нетрадиционным для налогового права образом: публичный субъект выступает на стороне должника и обладает преимущественно обязанностями, а частный субъект выступает на стороне кредитора и обладает преимущественно правами <1122>.

<1122> Килинкарова Е.В. Зачет и возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей. М., 2010. С. 45.

Принципиально важна позиция, изложенная в п. 65 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: при рассмотрении исков налогоплательщиков о возврате (возмещении) сумм налогов, пеней, штрафа, а также о признании неподлежащими исполнению инкассовых поручений или постановлений о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика, вынесенных налоговыми органами в соответствии со ст. ст. 46 или 47 НК РФ, судам необходимо исходить из того, что положения НК РФ не содержат специальных требований об обязательной досудебной процедуре урегулирования таких споров. Поэтому указанные имущественные требования налогоплательщик **может предъявить в суд независимо от оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов и по основаниям в том числе необоснованности начисления сумм налога, пеней, штрафа**, уплатив государственную пошлину в соответствующем размере (подп. 1 п. 1 ст. 333.21 НК РФ).

Данная позиция является развитием подхода, изложенного в Постановлении Президиума ВАС РФ от 5 декабря 2006 г. N 8689/06. Кроме того, как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 20 апреля 2010 г. N 17413/09, норма п. 3 ст. 79 НК РФ предусматривает для налогоплательщика возможность выбора способа защиты своего нарушенного права в том случае, если налоговый орган взыскал с него суммы налогов, сборов, пеней, штрафа излишне, то есть неосновательно или незаконно.

Применительно к таможенным правоотношениям сходная позиция изложена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 7 февраля 2012 г. N 11873/11: суды не учли отсутствия у предпринимателя обязанности, предусмотренной законодательством Российской Федерации, обжаловать требования таможи о корректировке классификационного кода, равно как и иных решений таможи, отдельно от требования о возврате излишне уплаченных таможенных платежей. Однако возможно и одновременное предъявление обоих требований: исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. N 13328/12 факт самостоятельной корректировки обществом таможенной стоимости ввозимого товара не препятствует декларанту в реализации права на оспаривание решения таможи о корректировке таможенной стоимости и права требовать возврата излишне уплаченных таможенных платежей. Действующее законодательство не устанавливает запретов и ограничений на предъявление требований о возврате излишне уплаченных таможенных платежей даже в том случае, если платежи декларантом вносились добровольно. Впоследствии данный подход был закреплен в п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 8 ноября 2013 г. N 79 "О некоторых вопросах применения таможенного законодательства": при рассмотрении требований о возврате излишне уплаченных или излишне взысканных сумм таможенных пошлин, налогов, а также сумм денежного залога судам необходимо исходить из того, что такие требования должны быть рассмотрены по существу независимо от того, оспаривались ли в судебном порядке решение таможенного органа (должностного лица), влияющее на исчисление таможенных платежей (в частности, по классификации товаров, по корректировке таможенной стоимости товаров), решение о возвращении без рассмотрения заявления о возврате излишне уплаченных или излишне взысканных сумм таможенных пошлин, налогов или заявления о возврате сумм денежного залога.

Тот же подход имеет место и в части страховых взносов в ГВБФ (Постановление Президиума ВАС РФ от 28 мая 2013 г. N 333/13).

Следовательно, если налог уплачен (взыскан) на основании решения по результатам выездной (камеральной) проверки, при заявлении налогоплательщиком в суд требования о возврате указанного налога нет необходимости в обязательном предшествующем обжаловании данного ненормативного акта, поскольку процедура обжалования здесь не применяется (имеет место самостоятельный способ защиты прав). Законодательство предоставляет налогоплательщику возможность ставить вопрос о законности некоторого ненормативного правового акта в рамках различных процедур, а в случае, если незаконность

акта подтверждена, - получать тот правовой результат, который соответствует избранной процедуре. Так, при обжаловании в результате установления незаконности акта следствием является признание его недействительным, при заявлении требований о возврате излишне взысканных средств из бюджета в случае установления незаконности акта следствием является возврат средств. Очевидно и то, что для реализации рассматриваемого способа опровержения презумпции законности ненормативного акта налогоплательщик вынужден либо самостоятельно уплатить взыскиваемую сумму, либо дожидаться принудительного исполнения ненормативного акта.

Государство, как уже отмечалось, в ряде случаев косвенно принуждает налогоплательщика уплатить налог, пеню, а иногда и штрафы. Так, в силу п. 3 ст. 32 НК РФ, если в течение двух 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 ст. ст. 198 - 199.2 УК РФ, для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Таким образом, налогоплательщик, получивший решение по результатам налоговой проверки со значительными суммами доначислений и не добившийся результата при административном апелляционном обжаловании, встает перед выбором: либо оспаривать данное решение в суде, одновременно разбираясь с возможным уголовным преследованием, либо, если позволяют средства, уплатить доначисленные суммы и требовать возврата излишне уплаченных (взысканных) налогов, пеней, санкций. В первом случае налогоплательщик может истребовать у суда обеспечительную меру, направленную на временную невозможность реализации оспариваемого решения по результатам проверки (в т.ч. невозможность направления требования об уплате налога). Однако судебные обеспечительные меры (в т.ч. ч. 2 ст. 90 АПК РФ), вообще говоря, не предусматривают такого основания для их принятия, как угроза уголовного преследования физического лица.

Нормативные определения излишне уплаченного (взысканного) налога в НК РФ отсутствуют, хотя регламентированы соответствующие процедуры возврата (зачета). В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 28 февраля 2006 г. N 11074/05 и от 27 июля 2011 г. N 2105/11 разъяснено, что излишне уплаченной или взысканной суммой налога может быть признано зачисление на счета соответствующего бюджета денежных средств в размере, превышающем подлежащие уплате суммы налога за определенные налоговые периоды. Сходное определение предусмотрено в ст. 89 ТК ТС: излишне уплаченными или излишне взысканными суммами таможенных пошлин, налогов являются уплаченные или взысканные в качестве таможенных пошлин, налогов суммы денежных средств (денег), размер которых превышает суммы, подлежащие уплате в соответствии с ТК ТС и (или) законодательством государств - членов таможенного союза, и идентифицированные в качестве конкретных видов и сумм таможенных пошлин, налогов в отношении конкретных товаров.

Соответственно, изначально следует признать, что некоторая сумма, ошибочно перечисленная (взысканная) в бюджет под видом налога, может считаться в терминологии НК РФ излишне уплаченным (взысканным) налогом только тогда, когда денежные средства фактически поступили в бюджет. Необходимость в разграничении налога, считающегося уплаченным в силу презумпций ст. 45 НК РФ, а также налога, являющегося уплаченным (в том числе излишне), отмечена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 сентября 2008 г. N 6673/08. Аналогичный подход применяется и при определении момента времени, когда государство будет считаться исполнившим свою обязанность по возврату налогоплательщику излишне уплаченных (взысканных) сумм, - это момент фактического поступления соответствующей суммы в указанный получателем средств банк (п. 36 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57).

Пункт 14 ст. 78 и п. 9 ст. 79 НК РФ устанавливают единые в рамках этих статей режимы для излишне уплаченных (взысканных) налогов, авансовых платежей, сборов, пеней, штрафов. На этом основании можно утверждать, что излишне уплаченные (взысканные) платежи в действительности не являются ни налогами, ни сборами, ни авансовыми платежами, ни пенями, ни штрафами. Излишне уплаченная (взысканная) сумма просто находится в бюджете без правовых оснований, поэтому не важно, под видом чего именно (налога, авансового платежа, сбора, пени, штрафа) она поступила в бюджет. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 декабря 2013 г. N 12790/13 применен термин "уплата в качестве налога излишней суммы".

Следует дополнительно отметить, что в различных правовых актах продолжает использоваться термин "переплата" (в том числе в п. 11 информационного письма Президиума ВАС РФ от 10 декабря

1996 г. N 9 "Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на добавленную стоимость", в п. п. 20 и 80 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57). Данный термин нормативно не определен на уровне федеральных законов, но применяется именно в смысле излишне уплаченного (взысканного) налога. Иногда термин "переплата" применяется и для обозначения косвенного налога к возмещению из бюджета. По всей видимости, указанный термин представляет собой краткий "противовес" к термину "недоимка", определенному в п. 2 ст. 11 НК РФ.

Чем именно может быть обоснован факт излишней уплаты (взыскания) налога, разъяснено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 февраля 2006 г. N 11074/05: право налогоплательщика на зачет и возврат из соответствующего бюджета излишне уплаченных либо взысканных сумм налога непосредственно связано с наличием переплаты сумм налога в этот бюджет и отсутствием задолженности по налогам, зачисляемым в тот же бюджет, что подтверждается определенными доказательствами: платежными поручениями налогоплательщика, инкассовыми поручениями (распоряжениями) налогового органа, информацией об исполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, содержащейся в базе данных, формирующейся в отношении каждого налогоплательщика налоговым органом, характеризующей состояние его расчетов с бюджетом по налогам и отражающей операции, связанные с начислением, поступлением платежей, зачетом или возвратом сумм налога. Наличие переплаты выявляется путем сравнения сумм налога, подлежащих уплате за определенный налоговый период, с платежными документами, относящимися к тому же периоду, с учетом сведений о расчетах налогоплательщика с бюджетами.

Собственно говоря, тот же подход имеет место и при доказывании налоговым органом того, что продекларированный (уплаченный) налогоплательщиком налог меньше реальных налоговых обязательств, - необходимы первичные, а не производные документы. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 30 марта 2010 г. N 18175/09 отмечается, что имеющаяся у налогового органа информация о наличии у предпринимателя задолженности сама по себе не является надлежащим доказательством, поскольку содержится в актах ведомственного учета, производных от первичных документов: налоговых деклараций, платежных поручений, решений инспекции, требований об уплате налогов (пеней, штрафов). В Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 января 2013 г. N 9880/12 со ссылкой на п. 22 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25 отмечается, что справка налогового органа, содержащая данные лицевого счета о размере недоимки на определенную дату, в случае несогласия должника с этими сведениями не может рассматриваться как достаточное доказательство для признания заявленных требований доказанными. Поскольку общество заявляло о несогласии с представленными инспекцией сведениями, справка, содержащая данные лицевого счета о размере недоимки, при отсутствии иных документов не является достаточным доказательством задолженности по налогу.

Иными словами, для установления факта излишней уплаты (взыскания) налога за некоторый период (налоговый либо отчетный) первоначально необходимо знать сумму налога, подлежащую уплате. Данная информация должна быть известна как налогоплательщику, так и налоговому органу; она содержится в ограниченном круге источников: налоговых декларациях и в расчетах самого налогоплательщика (если установлена обязанность по их представлению); налоговых уведомлениях налогового органа, составленных с учетом сведений, представленных регистрирующими органами (ст. 85 НК РФ) либо налоговыми агентами (ст. 24 НК РФ); решениях по результатам выездных (камеральных) налоговых проверок (ст. 101 НК РФ). Разумеется, привязка к периоду может отсутствовать, если излишне уплаченная сумма с каким-либо периодом прямо не связана (в т.ч. сбор, пеня, штраф).

Кроме того, необходимо иметь информацию о сумме налога, фактически уплаченной налогоплательщиком (взысканной с налогоплательщика) за данный период: она следует из исполненных банком платежных документов самого плательщика либо из документов, на основании которых налог был с него удержан (взыскан), при условии фактического поступления сумм в бюджет.

При этом налоговые органы не могут владеть на каком-либо праве излишне уплаченными (взысканными) суммами налогов. В письме от 23 ноября 1992 г. N С-13/ОП-329 "О практике разрешения споров, связанных с применением налогового законодательства" ВАС РФ разъяснил, что при рассмотрении арбитражными судами соответствующих споров в решениях в качестве предмета спора следует указывать: "о возврате из бюджета...", а не "о взыскании..."; в резолютивной части решений по делам о возврате из бюджета незаконно взысканных денежных средств следует указывать: "возвратить из (указать какого) бюджета...", а не "взыскать с расчетного счета органа налоговой службы". В Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 сентября 2012 г. N 3139/12 рассматривалась сходная проблема - налогоплательщик должен был уплатить органу местного самоуправления в уплату за имущество денежные средства без НДС, но ошибочно уплатил их с налогом. По мнению Суда, ответчиком по требованию о возврате неосновательно полученного при исполнении обязательства по продаже муниципального имущества, составляющего муниципальную казну, является муниципальное образование, а не его исполнительно-распорядительный орган. При удовлетворении данной категории

требований в резолютивной части решения суда должно указываться, что денежные средства взыскиваются за счет казны муниципального образования, а не с местной администрации. В связи с этим Н.П. Кучерявенко отмечает, что, осуществляя деятельность в области налогообложения от имени государства, государственные органы не становятся собственниками налоговых поступлений, движением которых они, по сути, управляют, не присваивают налогов и сборов <1123>.

<1123> Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Харьков, 2004. Т. II: Введение в теорию налогового права. С. 383.

Представляющие интерес разъяснения содержатся в Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 июня 2010 г. N 401/10. В рамках иного дела Суд обязал налоговый орган вернуть организации излишне уплаченные налоги и выдал исполнительные листы. Отделение федерального казначейства возвратило исполнительные листы без исполнения в связи с тем, что взыскиваемая сумма не является денежным обязательством получателя средств федерального бюджета (то есть налогового органа). ВАС РФ отметил, что согласно ч. 2 ст. 1 Федерального закона от 2 октября 2007 г. N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве" условия и порядок исполнения судебных актов по передаче гражданам, организациям денежных средств соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации устанавливаются бюджетным законодательством Российской Федерации. В силу п. 3 ст. 239 БК РФ обращение взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на основании судебных актов производится в соответствии с гл. 24.1 БК РФ. Таким образом, данные положения действующего законодательства, регулирующие порядок исполнения судебных решений по подобным требованиям, не содержат каких-либо исключений для случаев возврата гражданам и организациям излишне уплаченных налогов.

Но если подходы к квалификации некоторой суммы как излишне уплаченного (взысканного) налога в настоящее время более-менее единообразны, то однозначное разграничение излишне уплаченного и излишне взысканного налога пока представляет некоторую проблему. Необходимость данного разграничения продиктована по меньшей мере двумя обстоятельствами:

1) обращение налогоплательщика в суд с требованием о возврате или зачете излишне уплаченных сумм налогов возможно только в случае отказа налогового органа в удовлетворении заявления либо неполучения налогоплательщиком ответа в установленный законом срок, а для излишне взысканного налога такие ограничения отсутствуют (п. п. 33, 80 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, Постановления Президиума ВАС РФ от 20 апреля 2010 г. N 17413/09 и от 26 июля 2011 г. N 18180/10);

2) проценты, на которые может рассчитывать налогоплательщик, для случая излишне уплаченного налога начинают начисляться при нарушении налоговым органом месячного срока со дня получения заявления о возврате налога (п. п. 6 и 10 ст. 78), а для случая излишне взысканного налога - со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата (п. 5 ст. 79 НК РФ).

Некоторая попытка разграничения произведена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 26 июля 2011 г. N 18180/10. Исходя из данного судебного акта ст. 78 НК РФ регулирует порядок возврата, когда налогоплательщик самостоятельно исполнил обязанность перед бюджетом, а ст. 79 НК РФ - порядок возврата, когда имели место действия налогового органа по взысканию сумм налога. Несмотря на то что указанная попытка разграничения соответствует названиям ст. ст. 78 и 79 НК РФ, она, как представляется, недостаточно обоснована.

Разграничение излишне уплаченного и взысканного налога может быть произведено на основании ряда иных актов высших судебных органов. Так, в Определении КС РФ от 21 июня 2001 г. N 173-О была выражена следующая правовая позиция: норма ст. 78 НК РФ направлена не на ущемление прав налогоплательщика, который ошибся в расчете суммы налогового платежа по какой-либо причине, в том числе вследствие незнания налогового закона или добросовестного заблуждения, а напротив, позволяет ему в течение трех лет со дня уплаты налога предъявить налоговому органу обоснованные и потому подлежащие безусловному удовлетворению требования, не обращаясь к судебной защите своих законных интересов.

Кроме того, исходя из Определения КС РФ от 27 декабря 2005 г. N 503-О излишняя уплата налога, как правило, имеет место, когда налогоплательщик, исчисляя подлежащую уплате в бюджет сумму налога самостоятельно, т.е. без участия налогового органа, по какой-либо причине, в том числе вследствие незнания налогового закона или добросовестного заблуждения, допускает ошибку в расчетах (Определение КС РФ от 21 июня 2001 г. N 173-О). Если же зачисление налога в бюджет происходит на основании требования об уплате налога, в котором согласно п. 4 ст. 69 НК РФ указывается исчисленная налоговым органом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, притом что такое требование направляется налогоплательщику по результатам камеральных налоговых проверок или в ходе производства по делу о налоговом правонарушении (ст. 101 НК РФ), то в случае неверного расчета

налоговых сумм нет оснований говорить о факте излишней уплаты налога (и, соответственно, ст. 78 НК РФ применена быть не может).

В Определении КС РФ от 23 июня 2009 г. N 832-О-О отмечается, что положения п. 5 ст. 79 НК РФ, предусматривая начисление процентов на сумму излишне взысканного налога, представляют собой дополнительные гарантии для защиты прав граждан и юридических лиц от незаконных действий (бездействия) органов государственной власти. Что касается положений п. 10 ст. 78 НК РФ, то они не препятствуют получению выплат, которые по своему характеру являются компенсационно-восстановительными, поскольку выплачиваются в случаях, когда государственный орган не исполнил возложенные на него законом обязанности.

В свою очередь, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 марта 2005 г. N 13592/04 разъяснено, что выставление требования об уплате налога является мерой принудительного характера и перечисление денежных средств во исполнение решения налогового органа не может рассматриваться как добровольное исполнение налогоплательщиком обязанностей по уплате налога и сбора. Перечисление денежных средств в уплату доначисленных решением налогового органа налога и пеней носит характер взыскания налоговым органом недоимки.

Таким образом, на сегодняшний день можно утверждать: если излишнее поступление сумм в бюджет произошло без участия налогового органа в исчислении налога, при самостоятельном расчете суммы налогоплательщиком, то налог можно квалифицировать как **излишне уплаченный**. Если же суммы поступили в бюджет в результате незаконного (ошибочного) расчета налога налоговым органом, то налог следует квалифицировать как **излишне взысканный**. Соответственно, излишне взысканным будет налог, уплаченный налогоплательщиком добровольно во исполнение незаконного налогового уведомления (решения по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки; требования об уплате налога, направленного в порядке реализации такого решения).

Можно привести в качестве примера подобного подхода дело, рассмотренное в ФАС ВВО (Постановление от 16 ноября 2009 г. N А43-7911/2009-45-107). Организация оспаривала решение налогового органа по результатам проверки. Суд по ходатайству заявителя принял обеспечительные меры и приостановил действие обжалуемого ненормативного акта. Поскольку организация являлась производителем алкоголя, для продолжения работы ей требовались федеральные специальные марки, но в их выдаче налоговый орган отказывал, ссылаясь на наличие задолженности, доначисленной по результатам проверки. По этой причине организация до вынесения судом решения оплатила доначисленные суммы и получила специальные марки. Впоследствии суд признал оспариваемое решение недействительным. Организация расценила уплаченные ей суммы как излишне взысканные и потребовала у налогового органа их возврата с процентами по ст. 79 НК РФ. Вернув уплаченные организацией суммы и отказывая в процентах, налоговый орган полагал, что организация уплатила доначисленные суммы добровольно, а в период действия обеспечительных мер взыскание было принципиально невозможно. Суды с позицией налогового органа не согласились и квалифицировали налог, как излишне взысканный. Следует отметить, что в данной ситуации фактически имело место косвенное принуждение налогоплательщика к уплате налога.

С использованием изложенного подхода можно заключить, что вполне возможны и ситуации, когда налог, фактически взысканный принудительно, не может быть квалифицирован как подлежащий возврату (зачету) по правилам ст. 79 НК РФ. Например, налогоплательщик, самостоятельно исчисляющий налог, представил налоговую декларацию, но налог в установленный срок не уплатил. Налоговый орган, не усомнившись в продекларированной сумме, на основании ст. 69 НК РФ направил налогоплательщику требование и взыскал налог по правилам ст. ст. 46 - 48 НК РФ. Если впоследствии налогоплательщик обнаружил ошибку в исчислении им налога, представил уточненную налоговую декларацию и потребовал налог из бюджета, говорить об излишнем взыскании, как представляется, нет оснований, хотя сама по себе процедура взыскания и имела место. В случае если налоговый орган, кроме налога, взыскивал и пени, то в силу их акцессорного характера (Определение КС РФ от 8 февраля 2007 г. N 381-О-П) они также будут излишне уплаченными, а не излишне взысканными.

Учитывая правила п. 1 ст. 52 НК РФ, возлагающего обязанность по исчислению налога на налогоплательщика, налоговый орган или на налогового агента, следует исследовать и третий вариант - излишнее (ошибочное) удержание налога налоговым агентом (ст. 24 НК РФ) с последующим его перечислением в бюджет. В данной ситуации налогоплательщик не исчисляет налог самостоятельно и практически лишен возможности влиять на удержание из выплат. Очевидно, возможность истребовать налог из бюджета (а НДФЛ - и непосредственно у налогового агента (ст. 231 НК РФ)) у налогоплательщика имеется, но квалифицировать его как излишне взысканный изложенные правовые позиции не позволяют. В частности, исходя из Определений КС РФ от 27 декабря 2005 г. N 503-О и от 23 июня 2009 г. N 832-О-О статья 79 НК РФ предусматривает начисление процентов на сумму излишне взысканного налога как дополнительную гарантию для защиты прав граждан и юридических лиц от незаконных действий

(бездействия) органов государственной власти. Налоговый агент к органам власти не относится, хотя и выполняет квазипубличные функции. Именно по этой причине в силу п. 1 ст. 231 НК РФ налоговый агент выплачивает налогоплательщику проценты при нарушении срока возврата излишне удержанного налога, как и налоговый орган по ст. 78 НК РФ.

Изложенное позволяет заключить, что примененные в НК РФ термины "излишне уплаченный налог" и "излишне взысканный налог" изначально были избраны законодателем неудачно. Они должны быть заменены на более адекватные либо специально определены. Сейчас же если налог уплачен самим налогоплательщиком, то с точки зрения правовых позиций КС РФ (ВАС РФ) он может быть квалифицирован как излишне взысканный. И наоборот, в случае, когда налог фактически взыскан налоговым органом, для целей НК РФ он может являться излишне уплаченным.

На основании приведенных позиций границу следует проводить не по наличию или отсутствию самого факта взыскания, а по критерию, следующему из ст. 52 НК РФ, - кто именно исчисляет налог. Следует только учесть, что налоговый орган рассчитывает налог как для последующего направления налогового уведомления, так и по результатам налогового контроля, закрепляя доначисление в решении по результатам проверки. В качестве альтернативы используемым в ст. ст. 78, 79 НК РФ терминам можно было бы предложить, например, такие: "налог, поступивший в бюджет в излишней сумме в результате его неверного исчисления налогоплательщиком или налоговым агентом", а также "налог, поступивший в бюджет в излишней сумме в результате его неверного исчисления налоговым органом".

Подтверждение данного общего подхода - Постановление Президиума ВАС РФ от 24 апреля 2012 г. N 16551/11. По мнению Суда, оценка сумм налогов как излишне уплаченных или излишне взысканных в целях применения положений ст. ст. 78 и 79 НК РФ должна производиться в зависимости от основания, по которому было произведено исполнение налоговой обязанности, признанной в последующем отсутствующей, а именно было ли оно произведено на основании налоговой декларации, в которой спорная сумма налога была исчислена налогоплательщиком самостоятельно, либо на основании решения, принятого налоговым органом по результатам налоговой проверки. При этом способ исполнения указанной обязанности - самостоятельно налогоплательщиком либо путем осуществления налоговым органом мер по принудительному взысканию - правового значения не имеет. Сам факт принудительного взыскания налоговым органом налога в размере, исчисленном налогоплательщиком в поданной налоговой декларации, при корректировке в последующем размера налоговой обязанности в сторону уменьшения путем подачи уточненной декларации не является основанием для квалификации названных сумм как излишне взысканных с применением правил ст. 79 НК РФ. Равным образом сам факт самостоятельного исполнения налогоплательщиком решения о привлечении к налоговой ответственности в части уплаты доначисленных сумм налогов не является основанием для их оценки как излишне уплаченных.

Весьма интересная ситуация была рассмотрена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 июня 2013 г. N 17231/12. По мнению Суда, незаконный зачет излишне уплаченного налога в счет погашения задолженности, начисленной во впоследствии признанном недействительным арбитражным судом решении налогового органа по результатам проверки, изменяет статус налога с излишне уплаченного на излишне взысканный. Суд пришел к выводу, что в рассматриваемом деле срок на возврат спорной суммы подлежал исчислению с учетом п. 3 ст. 79 НК РФ, согласно которому начало течения данного срока определено моментом, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишнего взыскания налога или со дня вступления в силу соответствующего решения суда. Решение арбитражного суда, которым решение о привлечении к ответственности в части доначисления спорного налога было признано недействительным, вступило в законную силу 30 сентября 2011 г. Таким образом, срок, предусмотренный п. 3 ст. 79 НК РФ на обращение в суд с заявлением о возврате излишне взысканного налога, исчисляемый с 30 сентября 2011 г., не пропущен.

Одно из очевидных следствий данной позиции ВАС РФ: проценты за несвоевременный возврат налога должны исчисляться с момента такого зачета.

Следует учесть, что не является излишне взысканным налог, взысканный налоговым органом с нарушением установленной процедуры (например, фактически исполненное решение о взыскании налога за счет денежных средств в нарушение п. 3 ст. 46 НК РФ принято за пределами двухмесячного срока). Один из примеров такой ситуации был рассмотрен в п. 18 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25. Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 ноября 2008 г. N 7194/08 был рассмотрен вопрос о возможности возврата из бюджета налогов, уплаченных организацией по воле конкурсного управляющего, но в нарушение очередности, установленной в законодательстве о банкротстве.

Налогоплательщик, с которого в нарушение установленной процедуры были взысканы налоги, может защитить свои права путем предъявления требований о признании соответствующих ненормативных актов налоговых органов недействительными (действий - незаконными). Требование о

возврате излишне взысканных налогов в данном случае не может быть удовлетворено, поскольку таковых в действительности не имеется. Если спор будет рассматриваться судом, то в силу п. 3 ч. 4 ст. 201 АПК РФ, п. 1 ч. 2 ст. 227 КАС РФ суд обязан указать в решении обязанность налогового органа устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя, то есть вернуть налог, взысканный с нарушением процедуры (что не исключает его последующего взыскания с соблюдением процедуры). В Постановлении КС РФ от 17 марта 2009 г. N 5-П разъяснено, что принудительное изъятие имущества в виде сумм налога и иных платежей, осуществленное в ненадлежащей процедуре, нарушает судебные гарантии защиты права собственности, закрепленного ст. ст. 8 и 35 Конституции РФ.

Кроме того, не будет являться излишне уплаченным налог, если обязанность по его уплате реально существовала и налогоплательщик уплатил налог самостоятельно, хотя и за пределами установленных для налоговых органов сроков на принудительное взыскание. В данном случае имеет место определенная аналогия со ст. 206 ГК РФ: должник или иное обязанное лицо, исполнившее обязанность по истечении срока исковой давности, не вправе требовать исполненное обратно, хотя бы в момент исполнения указанное лицо и не знало об истечении давности. Соответствующее разъяснение содержится в п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57. По мнению Суда, поскольку в силу положений ст. 44 НК РФ утрата возможности принудительного взыскания суммы налога сама по себе не является основанием для прекращения обязанности налогоплательщика по ее уплате, суммы задолженности по налогу, пеням, штрафам, самостоятельно перечисленные налогоплательщиком в бюджет до момента их списания в порядке, определенном в соответствии с п. 5 ст. 59 НК РФ, не являются излишне уплаченными в смысле НК РФ и поэтому не подлежат возврату по правилам ст. 78 НК РФ.

В итоге если имеет место излишняя **уплата** налога, то в соответствии с положениями НК РФ соответствующая сумма может быть:

1) зачтена налоговым органом по заявлению налогоплательщика в счет погашения недоимки по этому налогу или по иным налогам (задолженности по пеням, штрафам), подлежащим взысканию (п. 5 ст. 78 НК РФ).

Е.В. Порохов справедливо отмечает, что применение зачетной формы прекращения налогового обязательства делается возможным при условии наличия у субъекта налога встречных однородных требований к государству, признаваемых государством, срок исполнения по которым уже наступил <1124>.

<1124> Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учеб. пособие. Алматы, 2001. С. 142.

Общее правило зачета установлено в п. 1 ст. 78 НК РФ: зачет сумм излишне уплаченных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов производится по соответствующим видам налогов и сборов, а также по пеням, начисленным по соответствующим налогам и сборам.

Виды налогов нормативно установлены в п. 1 ст. 12 НК РФ (федеральные, региональные, местные). Таким образом, сумма излишне уплаченного федерального налога (например, НДС) может быть зачтена в счет погашения задолженности по этому же налогу (за другой налоговый период) или по иному федеральному налогу (например, по налогу на прибыль организаций). Именно по таким видам налогов и был произведен зачет налоговым органом в деле, рассмотренном в Постановлении Президиума ВАС РФ от 14 июня 2011 г. N 277/11.

Поскольку специальные налоговые режимы являются разновидностью федеральных налогов в силу п. 7 ст. 12 НК РФ, в рамках ст. 78 НК РФ они должны рассматриваться как федеральные налоги;

2) зачтена налоговым органом без заявления налогоплательщика в счет погашения недоимки по этому налогу или по иным налогам (задолженности по пеням, штрафам), подлежащим взысканию (п. 5 ст. 78 НК РФ).

Данное действие может быть произведено налоговым органом, только если не истекли пресекательные сроки на взыскание налога (пени, штрафа), в счет погашения задолженности по которому производится зачет (Определение КС РФ от 8 февраля 2007 г. N 381-О-П, п. 32 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, Постановления Президиума ВАС РФ от 24 октября 2006 г. N 5274/06, от 15 сентября 2009 г. N 6544/09).

Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 9 декабря 2008 г. N 8689/08 в отсутствие судебного решения о взыскании налога с налогоплательщика-организации (предпринимателя) зачет может быть произведен налоговым органом до истечения срока на принятие решения о взыскании налога за счет иного имущества (ст. 47 НК РФ). Очевидно, данное действие может быть совершено, только если в установленный срок было принято решение о взыскании налога за счет денежных средств (п. 3 ст. 46 НК РФ) либо отсутствовали основания для его вынесения (п. 7 ст. 46 НК РФ), в том числе при отсутствии у налогоплательщика-организации (предпринимателя) счетов в банках.

На основании Постановления Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 г. N 15856/12 зачет является

разновидностью (формой) принудительного взыскания задолженности, поскольку производится погашение имеющейся у налогоплательщика задолженности перед бюджетом в отсутствие его волеизъявления. Таким образом, направление требования об уплате налога и, возможно, наличие решения суда о взыскании недоимки (для случаев судебного взыскания налога) являются необходимыми условиями зачета без заявления налогоплательщика. Данная позиция впоследствии была уточнена в п. 32 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: судам следует принимать во внимание, что ст. ст. 78 и 79 НК РФ не содержат положений, в силу которых зачет излишне уплаченных (взысканных) сумм налога, пеней, штрафа может быть осуществлен налоговым органом только в счет погашения такой недоимки по налогам (задолженности по пеням и штрафам), в отношении которой налоговым органом ранее осуществлялись процедуры принудительного взыскания. В то же время с учетом того, что предусмотренный названными статьями зачет является особой формой принудительного взыскания налога, на него надлежит распространять общие положения НК РФ, определяющие сроки реализации налоговыми органами права на принудительное взыскание налогов, пеней, штрафов. Следовательно, соответствующие положения ст. ст. 78 и 79 НК РФ не могут толковаться как допускающие проведение по инициативе налогового органа зачета излишне уплаченного (взысканного) налога, пеней, штрафа в счет погашения задолженности, возможность принудительного взыскания которой утрачена. Кроме того, принудительный (то есть по инициативе налогового органа) зачет указанных сумм не может быть осуществлен в счет погашения задолженности, которая в силу положений ст. 45 НК РФ подлежит взысканию в судебном порядке.

Следует отметить, что в п. 10 информационного письма Президиума ВАС РФ от 29 декабря 2001 г. N 65 "Обзор практики разрешения споров, связанных с прекращением обязательств зачетом встречных однородных требований" разъяснено следующее: обязательство не может быть прекращено зачетом встречного однородного требования, если по заявлению другой стороны к требованию подлежит применению срок исковой давности и этот срок истек (абзац второй ст. 411 ГК РФ).

В настоящее время в п. 3 ст. 199 ГК РФ прямо предусмотрено, что односторонние действия, направленные на осуществление права (зачет, безакцептное списание денежных средств, обращение взыскания на заложенное имущество во внесудебном порядке и т.п.), срок исковой давности для защиты которого истек, не допускаются.

Кроме того, переплата вообще не может направляться на погашение какой бы то ни было задолженности, если ее возврат предписан в решении суда. В п. 35 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено следующее: судам необходимо принимать во внимание, что установленные ст. ст. 78 и 79 НК РФ правила об обязательном зачете излишне уплаченных (взысканных) сумм налога, пеней, штрафа в счет погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам распространяются исключительно на случаи возврата излишне уплаченного (взысканного) налога налоговым органом в административном порядке и не подлежат применению при исполнении судебных актов, предусматривающих возврат налогоплательщику из бюджета излишне уплаченных (взысканных) сумм налогов, пеней, штрафов;

3) зачтена налоговым органом по заявлению налогоплательщика в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или по иным налогам (п. 4 ст. 78 НК РФ), но только если у налогоплательщика отсутствует задолженность, в счет погашения которой мог бы быть произведен зачет. В данном случае налогоплательщик фактически отказывается от возврата данной суммы, но предполагает уменьшить на ее размер свои будущие платежи.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 августа 2005 г. N 5735/05 разъяснено, что зачет излишне уплаченной суммы налога, сбора и пеней представляет собой сокращение налогового обязательства плательщика на будущий период и влечет недополучение бюджетом соответствующих сумм налоговых платежей, подлежащих уплате. Возврат излишне уплаченного налога заключается в изъятии из бюджета ранее уплаченных сумм налога, сбора и пеней. По своему экономическому содержанию между зачетом и возвратом налоговых платежей существенных различий не имеется, и фактически зачет излишне уплаченных сумм налога является разновидностью (формой) возврата этих сумм, восстановлением имущественного положения налогоплательщика.

При такой реализации своих прав, если обязанность по предстоящим платежам налогоплательщика по этому или по иным налогам еще не погашена, налогоплательщик, вообще говоря, вправе передумать и потребовать, например, возврата излишне уплаченного налога (если он еще не зачтен);

4) возвращена налоговым органом по заявлению налогоплательщика (п. 6 ст. 78 НК РФ) в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления при условии отсутствия у налогоплательщика задолженности, в счет погашения которой мог бы быть произведен зачет. В п. 11 информационного письма от 22 декабря 2005 г. N 98 Президиум ВАС РФ разъяснил, что срок на возврат (зачет) суммы излишне уплаченного налога (авансового платежа) начинается со дня подачи заявления о возврате (зачете), но не ранее чем с момента завершения камеральной налоговой проверки

по соответствующему налоговому (отчетному) периоду либо с момента, когда такая проверка должна была быть завершена по правилам статьи 88 НК РФ. Следовательно, излишне уплаченный налог должен быть возвращен как максимум через четыре месяца со дня подачи заявления о возврате (если для решения этого вопроса требуется камеральная налоговая проверка).

Указанный п. 11 информационного письма от 22 декабря 2005 г. N 98 может создать впечатление, что подача налогоплательщиком уточненной налоговой декларации по соответствующему налогу с уменьшением продекларированной суммы является обязательным условием для решения вопроса о зачете (возврате) излишне уплаченного налога. Однако это не совсем так. Первоначально следует отметить, что из ст. 78 НК РФ такое условие не следует. Кроме того, могут быть ситуации, в которых не может быть никакой уточненной налоговой декларации. Например, если налогоплательщик УСН ошибочно уплатит НДФЛ, то он сможет вернуть НДФЛ просто на основании заявления. Другой вариант - налогоплательщик исчислил и продекларирован налог верно, но ошибочно уплатил его в большей сумме; здесь тоже достаточно заявления.

Впрочем, в некоторых случаях уточненная декларация необходима, поскольку продекларированная налогоплательщиком сумма на основании ст. 80 НК РФ и в силу презумпции добросовестности считается достоверной. Подобный подход подтверждается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 октября 2011 г. N 2119/11. Соответственно, налоговый орган обязан рассматривать в качестве соответствующей действительным налоговым обязательствам продекларированную сумму до тех пор, пока сам налогоплательщик в установленной форме (уточненной декларацией) не заявит о другом ее размере либо пока иной размер не будет установлен налоговым органом в порядке налоговой проверки. Камеральная налоговая проверка при подаче уточненной налоговой декларации сведется к анализу ее изменившихся показателей, операции с которыми приводят к меньшей сумме налога.

На практике может возникнуть ситуация, в которой налогоплательщик приходит к выводу о взаимосвязанном неверном исчислении налога по ряду налоговых (отчетных) периодов. Например, право на расходы по налогу на прибыль реализовано в одном периоде, но подлежало реализации в другом периоде. Соответственно, налогоплательщик одновременно подает в налоговый орган несколько уточненных налоговых деклараций за указанные периоды. Скорее всего, данные уточненные декларации будут свидетельствовать о наличии переплаты за одни налоговые периоды и о такой же сумме недоимки - за другие. Казалось бы, в такой ситуации налогоплательщик не должен доплачивать налог за периоды, в которых им выявлена недоимка, если она полностью компенсируется обнаруженной им переплатой за другие периоды. Однако следует учитывать правовую позицию, изложенную в Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 января 2010 г. N 11822/09. Суд, рассматривая законность направления налоговым органом требования об уплате налога на суммы, следующие из уточненных налоговых деклараций к доплате, отметил, что из налогового законодательства не вытекает обязанность налогового органа одновременно осуществлять камеральную проверку уточненных налоговых деклараций за разные налоговые периоды даже в том случае, если они поданы в одно и то же время. Порядок проведения камеральной налоговой проверки и принятия решения о возмещении сумм налога предусмотрен ст. ст. 88 и 176 НК РФ, порядок проведения зачета - ст. 78 НК РФ. При этом в счет недоимки возможно зачесть суммы переплаты, установленной на момент выявления недоимки. В данном случае на момент выставления требования об уплате налога переплаты налога на добавленную стоимость не было выявлено в установленном законом порядке.

Интересно то, что НК РФ прямо не устанавливает обязанность налогового органа направлять налогоплательщику решения о зачете (возврате) излишне уплаченного (взысканного) налога. В силу п. 9 ст. 78 НК РФ налоговый орган обязан сообщить в письменной форме налогоплательщику о принятом решении о зачете (возврате) сумм излишне уплаченного налога или решении об отказе в осуществлении зачета (возврата) в течение пяти 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. Соответственно, в Приказе ФНС России (Минфина России) от 25 декабря 2008 г. N ММ-3-1/683@ "О создании информационного ресурса результатов работы по зачетам и возвратам" предусмотрено извещение о принятом налоговым органом решении о зачете (возврате) (приложение 7), подлежащее направлению налогоплательщику и содержащее некоторую информацию о принятом решении.

В случае если излишне уплаченный налог (авансовый платеж, сбор, пеня, штраф) не возвращается налогоплательщику в установленный ст. 78 НК РФ месячный срок, налогоплательщик получает право дополнительно требовать от налогового органа проценты по ставке рефинансирования, установленной Банком России за каждый календарный день просрочки (что несколько меньше ставки пени, уплачиваемой в случае несвоевременной уплаты налога, - 1/300 ставки рефинансирования Банка России в день - ст. 75 НК РФ). В Постановлении Президиума ВАС РФ от 30 мая 2006 г. N 15849/05 разъяснено, что правом на получение процентов, предусмотренных статьей 78 НК РФ, пользуются налогоплательщики и налоговые

агенты, уплатившие в бюджет в качестве налогов денежные средства в размере, превышающем их налоговые обязательства за соответствующий налоговый период, и не получившие своевременно возврата сумм налогов из бюджета в результате незаконного бездействия должностных лиц налоговых органов.

Момент, когда государство считается выполнившим свои обязательства по возврату излишне уплаченного (взысканного) налога, определен в п. 36 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57. По мнению Суда, при решении вопроса о моменте исполнения обязанности по возврату налогоплательщику соответствующих сумм путем их перечисления в безналичном порядке на указанный получателем счет судам необходимо руководствоваться общими правилами, согласно которым плательщик признается исполнившим свою обязанность с момента поступления соответствующей суммы в указанный получателем средств банк.

Уплата (в т.ч. излишняя) налога через налогового агента порождает определенные сложности в реализации права на возврат (зачет) излишне уплаченного налога. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 октября 2013 г. N 7764/13 разъяснено, что ст. 78 НК РФ не содержит положений, устанавливающих запрет на подачу заявления о возврате излишне уплаченного налога самим налогоплательщиком. Если иное не следует из специальных правил части второй НК РФ, налогоплательщик вправе выбирать способ восстановления своего нарушенного права: подать соответствующее заявление о возврате излишне уплаченной суммы налога в налоговый орган либо предъявить требование к налоговому агенту - должнику в гражданско-правовом обязательстве об уплате неисполненного по этому обязательству. Налогоплательщик имеет право на защиту в судебном порядке и на заявление имущественного требования о возврате излишне уплаченного налога. Данное требование подлежит рассмотрению с привлечением к участию в деле наряду с налоговым органом, отказавшим в удовлетворении заявления налогоплательщика, также и налогового агента, и налогового органа по месту учета налогового агента.

В пункте 7 ст. 78 НК РФ установлен общий срок на подачу налогоплательщиком заявления в налоговый орган о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога - **три года** со дня уплаты указанной суммы.

Если имеет место излишнее **взыскание** налога, то соответствующая сумма может быть:

1) зачтена налоговым органом по заявлению налогоплательщика в счет погашения имеющейся задолженности по этому или по другому налогу, сбору, пеням, штрафам (п. 1 ст. 79, п. 5 ст. 78 НК РФ);

2) зачтена налоговым органом без заявления налогоплательщика в счет погашения имеющейся задолженности по этому или по другому налогу, сбору, пеням, штрафам (п. 1 ст. 79, п. 5 ст. 78 НК РФ). Излишне взысканная сумма может быть использована налоговым органом для погашения недоимки (задолженности) с теми же ограничениями, что и излишне уплаченная сумма.

На практике вполне возможна такая ситуация: налогоплательщик обратился в суд с требованием о возврате излишне взысканного налога, а налоговый орган возражает относительно данных требований, утверждая, что он уже произвел зачет излишне взысканного налога в счет погашения некой недоимки, вследствие чего для истребования налога первоначально следует обжаловать решение о зачете. При этом в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 января 2013 г. N 9880/12 отмечается, что при наличии у общества недоимки инспекция должна была, руководствуясь положениями п. 1 ст. 79 НК РФ, осуществить зачет суммы излишне взысканного налога в счет погашения задолженности. Однако решение о зачете, законность и обоснованность которого подлежали бы проверке в рамках рассмотрения требования общества о возврате излишне взысканного НДС, инспекцией не принималось.

Иными словами, отказ вернуть излишне уплаченный (взысканный) налог по основанию его зачета в счет недоимки означает по меньшей мере необходимость предъявить соответствующее решение о зачете (которое может стать самостоятельным предметом обжалования). Решение о зачете (возврате) излишне уплаченного (взысканного) налога по своей форме является документом - ненормативным правовым актом, принимаемым руководителем (заместителем руководителя) налогового органа (п. п. 4, 9 ст. 78, п. 2 ст. 79 НК РФ). Если решения о зачете в виде документа не существует, то нет и самого зачета - излишне уплаченный (взысканный) налог остался в данном статусе; недоимка (задолженность) продолжает существовать в неизменном виде.

Зачет излишне уплаченного (взысканного) налога предполагает, что на сумму погашаемой недоимки до момента принятия решения о зачете продолжают начисляться пени (ст. 75 НК РФ). В Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 ноября 2012 г. N 9334/12 отмечается, что НК РФ не содержит положений, согласно которым обязанность по уплате налога считается исполненной не на момент принятия решения о зачете, а на более раннюю дату;

3) возвращена налоговым органом по заявлению налогоплательщика (п. 1 ст. 79 НК РФ) при условии отсутствия у налогоплательщика задолженности, в счет погашения которой мог бы быть произведен зачет.

Соответственно, излишне взысканный налог формально не может быть зачтен в счет предстоящих

платежей налогоплательщика (п. 4 ст. 78 НК РФ). Однако, поскольку такой зачет осуществляется только на основании письменного заявления налогоплательщика, правовых препятствий для подобного зачета не усматривается.

Решение о возврате суммы излишне взысканного налога принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня получения заявления налогоплательщика о возврате суммы излишне взысканного налога (п. 2 ст. 79 НК РФ). В отличие от возврата излишне уплаченного налога, при возврате излишне взысканного налога проценты по ставке рефинансирования Банка России на указанную сумму начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата (п. 5 ст. 79 НК РФ).

Технически возврат излишне уплаченного (взысканного) налога производится налоговым органом путем направления в территориальный орган Федерального казначейства поручения (заявки) на возврат суммы излишне уплаченного (взысканного) налога (п. 8 ст. 78, п. 2 ст. 79 НК РФ, раздел III Порядка учета Федеральным казначейством поступлений в бюджетную систему Российской Федерации и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации, утв. Приказом Минфина России от 18 декабря 2013 г. N 125н, приложение N 3 к Порядку кассового обслуживания, утв. Приказом Федерального казначейства от 10 октября 2008 г. N 8н).

Судебная защита прав налогоплательщиков, связанных с возвратом (зачетом) излишне уплаченного (взысканного) налога, может быть осуществлена по меньшей мере двумя способами:

1) путем оспаривания актов, действий (бездействия) налогового органа. Таким способом возможно, например, оспорить отказ в возврате (зачете); незаконный зачет; либо бездействие, выражающееся в невозврате (неосуществлении зачета). В силу п. 2 ст. 138 НК РФ в данном случае должно быть применено обязательное административное досудебное обжалование. Кроме того, при появлении права на обращение в суд для такого способа защиты прав будет применяться трехмесячный срок, установленный в ч. 4 ст. 198 АПК РФ, ч. 1 ст. 219 КАС РФ. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 июня 2011 г. N 17750/10 отмечается, что в ситуации, когда налогоплательщик своевременно предпринял попытку досудебного урегулирования спора с налоговым органом и обращение в суд вызвано незаконным отказом в его имущественном требовании, такое право подлежит судебной защите при условии соблюдения заявителем срока, установленного ч. 4 ст. 198 АПК РФ.

Как следует из п. 80 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, в случае возникновения спора между налогоплательщиком и налоговым органом по вопросу осуществления зачета сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов и пеней, в том числе по причине разногласий о размере переплаты, такой спор может быть передан налогоплательщиком на рассмотрение суда. Если налогоплательщик полагает, что решением налогового органа об отказе в зачете излишне уплаченных или излишне взысканных сумм в счет погашения имеющейся у него недоимки его права нарушены, он вправе оспорить такое решение в суде путем подачи заявления о признании его недействительным. Если же налоговый орган не принимает никакого решения по заявлению налогоплательщика, поданному в соответствии со ст. ст. 78 или 79 НК РФ, либо в случае, когда между налогоплательщиком и налоговым органом возник спор о том, можно ли считать обязанность по уплате конкретной суммы налога исполненной в соответствии с п. 3 ст. 45 НК РФ, налогоплательщик вправе обжаловать действия (бездействие) налогового органа (должностного лица), выражающиеся в неосуществлении зачета (учета) уплаченных сумм, поскольку неверное отражение налоговым органом на лицевых счетах налогоплательщика состояния его расчетов с бюджетом существенно ограничивает возможность данного лица в сфере экономического оборота;

2) через предъявление требований о возврате излишне уплаченного (взысканного) налога из бюджета. Поскольку процедура обжалования здесь не применяется, не имеют значения обязательное досудебное административное обжалование и трехмесячный срок на обжалование (п. 65 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57). В данном случае будет иметь место более длительный (трехлетний) срок. Интересно то, что в п. 3 ст. 79 НК РФ фактически прямо поименован такой способ защиты прав, как подача в суд искового заявления о возврате суммы излишне взысканного налога.

Исходя из Определения КС РФ от 21 июня 2001 г. N 173-О, можно сделать вывод, что трехлетний срок на обращение в суд, следующий из ст. ст. 78 и 79 НК РФ, фактически является отражением срока исковой давности в НК РФ. Суд в данном Определении указал, что норма ст. 78 НК РФ направлена не на ущемление прав налогоплательщика, который ошибся в расчете суммы налогового платежа по какой-либо причине, в том числе вследствие незнания налогового закона или добросовестного заблуждения, а напротив, позволяет ему в течение трех лет со дня уплаты налога предъявить налоговому органу обоснованные и потому подлежащие безусловному удовлетворению требования, не обращаясь к судебной защите своих законных интересов. В то же время данная норма не препятствует гражданину в случае пропуска указанного срока обратиться в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства, и в этом случае действуют общие правила исчисления срока исковой давности - со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении

своего права (п. 1 ст. 200 ГК РФ).

Интересно и то, что достаточно давно, в п. 2 письма ВАС РФ от 31 мая 1994 г. N С1-7/ОП-373 "Обзор практики разрешения споров, возникающих в сфере налоговых отношений и затрагивающих общие вопросы применения налогового законодательства" также был сделан вывод о том, что к требованиям о возврате из бюджета денежных средств, списанных налоговыми органами, применяется общий срок исковой давности, установленный гражданским законодательством.

Разграничение сроков на административный и судебный возврат излишне уплаченного (взысканного) налога произведено в п. 79 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: при проверке соблюдения налогоплательщиком срока на обращение в суд с иском о возврате излишне уплаченных сумм налога, пеней, штрафа судам необходимо учитывать, что п. 7 ст. 78 НК РФ определены продолжительность и порядок исчисления срока для подачи соответствующего заявления в налоговый орган. В то же время применительно к п. 3 ст. 79 НК РФ с иском в суд налогоплательщик вправе обратиться в течение трех лет начиная со дня, когда он узнал или должен был узнать о нарушении своего права на своевременный зачет или возврат указанных сумм. Ранее в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 августа 2005 г. N 5735/05 Суд разъяснил, что ссылка суда кассационной инстанции на правовую позицию КС РФ, изложенную в Определении от 21 июня 2001 г. N 173-О, является необоснованной. В названном Определении имеется в виду применение общих правил исчисления срока исковой давности при рассмотрении исков о возврате из бюджета переплаченной суммы налога, а в данном случае предметом заявленных требований является оспаривание в суде законности ненормативного акта налоговой инспекции и ее бездействие.

Следует отметить, что рассмотрение данного трехлетнего срока на обращение в суд как отражения срока исковой давности позволяет также утверждать, что момент появления новой практики высших судебных органов, в соответствии с которой некоторый налог в определенной ситуации не должен был уплачиваться (должен был уплачиваться в меньшем размере), не может рассматриваться в качестве момента времени, от которого подлежит отсчету срок на обращение в суд. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2010 г. N 7090/10 Суд не считал возможным рассмотреть момент появления нового судебного акта ВАС РФ как момент начала исчисления срока исковой давности. Однако есть пример подхода, в рамках которого срок исковой давности в итоге был исчислен с момента вступления в законную силу решения арбитражного суда (Постановление Президиума ВАС РФ от 29 марта 2011 г. N 2932/09). При этом ВАС РФ отметил, что судебными актами арбитражного суда была, по сути, создана правовая неопределенность во взаимоотношениях сторон.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 ноября 2006 г. N 6219/06 выражена правовая позиция, в соответствии с которой вопрос о порядке исчисления срока подачи налогоплательщиком в суд заявления о возврате излишне уплаченного налога должен решаться применительно к положениям ст. 79 НК РФ с учетом того, что такое заявление должно быть подано в течение трех лет со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишне уплаченного налога.

Поскольку формулировки ст. ст. 78 и 79 НК РФ о трехлетнем сроке различны (ст. 78 НК РФ - заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы, если иное не предусмотрено НК РФ; ст. 79 НК РФ - исковое заявление в суд может быть подано в течение трех лет считая со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога), необходимо определить причину такого различия. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 26 июля 2011 г. N 18180/10 разъяснено, что в ст. 79 НК РФ началом течения трехлетнего срока давности для обращения в суд с иском является момент, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишнего взыскания с него сумм налога, поскольку действия налогового органа по взысканию сумм налога могли не совпадать с моментом ознакомления налогоплательщика с такими действиями.

В Определении ВС РФ от 22 июня 2015 г. N 310-КГ14-8046 рассматривался вопрос относительно срока на обращение в суд с требованием о возврате излишне уплаченных таможенных платежей. Суд считал, что в отсутствие в таможенном законодательстве положений, устанавливающих срок на обращение в суд с требованием о возврате излишне уплаченных или излишне взысканных таможенных платежей и налогов, такое требование подлежит рассмотрению с применением общих правил исчисления срока исковой давности (п. 1 ст. 200 ГК РФ) и продолжительности срока исковой давности в три года (ст. 196 ГК РФ). На необходимость применения данного срока в публичных правоотношениях неоднократно указывал КС РФ (Определения от 21 июня 2001 г. N 173-О, от 3 июля 2008 г. N 630-О-П). Сходным образом разрешаются в судебной арбитражной практике вопросы, связанные с исчислением сроков на возврат в судебном порядке излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов. С учетом того что право на возврат уплаченной таможенной пошлины возникло у общества на следующий день после даты отказа в выпуске товаров по спорной таможенной декларации, то есть 18 августа 2012 г., а в арбитражный суд оно обратилось 31 января 2014 г., заявление подано в пределах общего трехгодичного срока исковой

давности.

Изложенный подход, в частности, позволяет использовать правовые позиции высших судебных органов, "в чистом виде" посвященные сроку исковой давности, к некоторым вопросам возврата (зачета) излишне уплаченного налога.

В частности, в п. 13 Постановления Пленумов ВС РФ от 12 ноября 2001 г. N 15 и ВАС РФ от 15 ноября 2001 г. N 18 "О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности" разъяснено, что при рассмотрении заявления стороны в споре о применении исковой давности в отношении требований юридического лица необходимо иметь в виду, что в силу п. 1 ст. 200 ГК РФ течение срока исковой давности начинается со дня, когда юридическое лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права. С учетом этого довод вновь назначенного (избранного) руководителя о том, что он узнал о нарушенном праве возглавляемого им юридического лица лишь со времени своего назначения (избрания), не может служить основанием для изменения начального момента течения срока исковой давности, поскольку в данном случае заявлено требование о защите прав юридического лица, а не прав руководителя как физического лица. Указанное обстоятельство не является основанием и для перерыва течения срока исковой давности.

Соответственно, довод вновь назначенного (избранного) руководителя о том, что он узнал о факте излишней уплаты (взыскания) налога возглавляемого им юридического лица лишь со времени своего назначения (избрания), не может служить основанием для изменения начального момента течения срока на возврат излишне уплаченного (взысканного) налога. Тот же вывод можно сделать и в отношении ликвидационной комиссии, арбитражного управляющего и т.д.

Кроме того, в п. 12 Постановления Пленумов ВС РФ, ВАС РФ от 28 февраля 1995 г. N 2/1 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации" разъяснено, что срок исковой давности, пропущенный юридическим лицом, а также гражданином-предпринимателем по требованиям, связанным с осуществлением им предпринимательской деятельности, не подлежит восстановлению независимо от причин его пропуска.

Таким образом, по большинству споров, рассматриваемых в арбитражных судах (с участием юридических лиц, а также граждан-предпринимателей) срок исковой давности, в т.ч. по вопросам возврата (зачета) излишне уплаченного (взысканного) налога, не подлежит восстановлению независимо от причин его пропуска.

Если уплата налога производится частями в различные сроки, то в общем случае трехлетний срок на подачу заявления необходимо исчислять со дня каждого платежа (Постановление Президиума ВАС РФ от 24 октября 2006 г. N 5478/06). Данный подход, очевидно, не может быть реализован, если в течение налогового периода налогоплательщиком уплачивались оценочные авансовые платежи (п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 (утратил силу)). Исходя из п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25, можно заключить, что в таком случае следует исчислять срок на возврат с момента окончания соответствующего налогового периода, поскольку именно в этот момент и становится очевидно, какая именно сумма налога является излишне уплаченной. Однако исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 28 июня 2011 г. N 17750/10 данный срок предложено исчислять от более позднего момента времени. По мнению Суда, юридические основания для возврата переплаты по итогам финансово-хозяйственной деятельности наступают с даты представления налоговой декларации за соответствующий налоговый период, но не позднее срока, установленного для ее представления в налоговый орган. Указанный подход впоследствии был подтвержден в Определении ВС РФ от 3 сентября 2015 г. по делу N 306-КГ15-6527.

В плане исчисления трехлетнего срока на судебный возврат излишне уплаченного налога следует учесть, что в подавляющем большинстве случаев налогоплательщик, самостоятельно исчисляя (п. 1 ст. 52 НК РФ) и уплачивая налог в излишней сумме, должен знать о факте излишней уплаты непосредственно в момент уплаты <1125>. Данный подход в определенной степени подтверждается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 февраля 2009 г. N 12882/08. Суд указал, что моментом, когда налогоплательщик узнал о факте излишней уплаты налога, не может 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 ст. 65 АПК РФ возлагается на налогоплательщика. Развитие данного подхода

осуществлено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 26 июля 2011 г. N 18180/10. По мнению Суда, довод предприятия о том, что ошибочная уплата налога обусловлена недостаточной компетентностью его персонала, не может рассматриваться в качестве законного основания для исчисления срока давности не с момента уплаты налога, то есть когда о факте его переплаты предприятие должно было знать, а с момента, когда ему об этом стало известно.

<1125> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "О практике применения налогового законодательства" (по итогам заседания 14 октября 2010 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2010. N 4; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс"; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

Есть основания полагать, что указанный подход корреспондирует с нормами подп. 3 п. 1 ст. 23 и п. 1 ст. 52 НК РФ: налогоплательщики обязаны вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения; налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот, если иное не предусмотрено НК РФ. Соответственно, на налогоплательщика в общем случае возлагается обязанность по первичному учету своих налоговых обязательств, а следовательно, и по учету возможных переплат.

Необходимо определить, имеет ли значение заявление налогового органа о пропуске налогоплательщиком срока исковой давности. Исходя из п. 2 ст. 199 ГК РФ, п. 4 Постановления Пленумов ВС РФ от 12 ноября 2001 г. N 15 и ВАС РФ от 15 ноября 2001 г. N 18 "О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности" исковая давность применяется судом только по заявлению стороны в споре. В то же время нормативные правовые акты, регламентирующие деятельность налоговых органов (в частности, ст. ст. 78 и 79 НК РФ), не содержат полномочия заявлять о пропуске налогоплательщиком срока давности. Соответственно, с этой точки зрения в заявлении налогового органа о пропуске срока исковой давности, как представляется, нет необходимости - он должен быть применен судом и без такого заявления. С другой стороны, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. N 13491/12, суд обязан оценить подобное заявление в рамках спора о взыскании налогоплательщиком убытков с налогового органа. Соответственно, данный вопрос остается дискуссионным.

Кроме того, поскольку законодательство предусматривает обязанность налоговых органов по инициативе налогоплательщика составлять акты сверок (подп. 5.1 п. 1 ст. 21, подп. 11 п. 1 ст. 32 НК РФ) и справки о состоянии расчетов (подп. 10 п. 1 ст. 32 НК РФ), следует определить, свидетельствуют ли данные документы, содержащие сведения об излишней уплате налога, о признании долга, прерывающем течение срока исковой давности (ст. 203 ГК РФ, п. п. 19 - 23 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ "О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности"), либо даже свидетельствуют о том, что течение исковой давности началось заново (п. 2 ст. 206 ГК РФ).

Представляется, что акты сверки расчетов (справки), выдаваемые налоговыми органами в силу требований публичного законодательства, не являются признанием долга. Из норм НК РФ и иных актов законодательства не следует, что налоговый орган может отказаться от их выдачи по требованию налогоплательщика. На основании правовой позиции, изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 12 мая 2009 г. N 514/09 и от 11 сентября 2012 г. N 3790/12, подписание таких документов не может рассматриваться как совершение публично-правовым образованием действий, свидетельствующих о признании долга. Налоговый орган не уполномочен публично-правовым образованием на признание от его имени задолженности.

Однако следует признать, что имел место пример, когда момент составления акта сверки расчетов был рассмотрен судом как момент начала исчисления трехлетнего срока на возврат излишне уплаченного налога (Постановление Президиума ВАС РФ от 13 апреля 2010 г. N 17372/09). Суд счел возможным исчислять данный срок от момента составления акта сверки, учитывая, в частности, то, что налоговый орган неверно отражал сведения о расчетах в лицевом счете. Имели место и другие варианты оценки судом момента "узнал или должен был узнать", с которого следует исчислять трехлетний срок. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 декабря 2010 г. N 3972/10 в качестве момента, когда налогоплательщик узнал об излишней уплате налога, был расценен момент вручения ему акта выездной налоговой проверки. Возможность учета указанных моментов времени в данном качестве, как представляется, достаточно спорна.

По всей видимости, различные позиции относительно того, с какого именно момента следует исчислять рассматриваемый трехлетний срок, предопределены тем, что данный срок как отражение срока исковой давности в случае его пропуска подлежал бы восстановлению только в исключительных случаях и только в отношении физических лиц (ст. 205 ГК РФ, Определение КС РФ от 20 марта 2008 г. N 159-О-О).

Арбитражные суды, рассматривая обстоятельства конкретного дела и стремясь защитить интересы частных субъектов в налоговых правоотношениях, через формулировку "узнал или мог узнать", по сути, могут "сдвигать" начало исчисления срока от момента фактической уплаты (взыскания) на тот момент, чтобы срок не считался пропущенным (на момент составления акта сверки расчетов, момент вручения акта выездной налоговой проверки). Соответственно, дела такого типа могут являться оценочными.

Анализ рассматриваемого вопроса должен предполагать и учет п. 3 ст. 78 НК РФ: налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта. В случае обнаружения фактов, свидетельствующих о возможной излишней уплате налога, по предложению налогового органа или налогоплательщика может быть проведена совместная сверка расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам.

Соответственно, следует определить правовые последствия несообщения налоговым органом налогоплательщику о факте излишней уплаты налога и о сумме излишне уплаченного налога. Непосредственно в НК РФ такие правовые последствия не выделены, практики высших судебных органов, однозначно определяющей эти правовые последствия, не имеется. С одной стороны, нарушение налоговым органом данной обязанности вполне возможно рассмотреть как обстоятельство, соответственно, смещающее начало течения срока на обращение налогоплательщика в суд с требованием о возврате налога. Но, с другой стороны, в том случае, если налог подлежит исчислению самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52 НК РФ), информация о переплате и о моменте ее возникновения должна быть и у самого налогоплательщика. С этой точки зрения в таких ситуациях правила исчисления срока на обращение в суд не изменяются.

В случае если налог уже не может быть возвращен налогоплательщику по причине пропуска им сроков на его истребование из бюджета, налогоплательщик не может требовать и проценты за несвоевременный возврат налога. Данный вывод можно обосновать сходной правовой природой процентов и пени за неуплату налога, а также позицией, следующей из Определения КС РФ от 8 февраля 2007 г. N 381-О-П: обязанность по уплате пеней производна от основного налогового обязательства и является не самостоятельной, а обеспечивающей (акцессорной) обязанностью, способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога.

Следует учитывать, что в некоторых публичных имущественных правоотношениях государство не считает необходимым устанавливать для себя сроки на реализацию прав. Так, в Определении КС РФ от 5 марта 2009 г. N 253-О-О рассматривался вопрос конституционности п. 4 ст. 93.4 БК РФ, в соответствии с которым исковая давность, установленная гражданским законодательством Российской Федерации, не распространялась на требования Российской Федерации, возникшие в том числе в связи с предоставлением бюджетных денежных средств. Суд отметил, что исходя из предназначения федерального бюджета как материальной основы реализации конституционных функций публичной власти, в том числе функций социального правового государства (статьи 1, 2, 7 и 18 Конституции РФ), федеральный законодатель вправе определить не только порядок правомерного использования бюджетных средств, но и меры их повышенной охраны и защиты.

Изложенное позволяет утверждать, что институт **возврата** излишне уплаченного (взысканного) налога урегулирован гл. 12 НК РФ, но к налогообложению имеет опосредованное отношение. Указанный институт близок к гражданскому праву, что подтверждается вышеуказанным Определением КС РФ от 21 июня 2001 г. N 173-О, в котором предписано применять срок исковой давности (п. 1 ст. 200 ГК РФ). Другой пример: в Определении от 2 октября 2003 г. N 317-О по отношению к излишне уплаченной сумме косвенного налога - акциза, применительно к ее возврату налогоплательщику в рассмотренной судом ситуации КС РФ применил термин "неосновательное обогащение", который, вообще говоря, является гражданско-правовым (гл. 60 ГК РФ). Позиция о том, что в случае излишней уплаты налога имеет место неосновательное обогащение публичного субъекта, поддерживается, например, Н.А. Шевелевой <1126>. Кроме того, ст. 2 НК РФ содержит закрытый перечень общественных отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, но отношения по возврату излишне уплаченного (взысканного) налога в него не входят. Примечательно то, что, например, А. Бланкенгель, приводя сведения о немецкой правовой доктрине, сообщает, что независимо от регулирования законодателя на базе общих принципов административного права, подтвержденных судебной практикой, действует право на возврат необоснованно уплаченных государству денег. Оно служит публично-правовым эквивалентом требования неосновательного обогащения в гражданском праве <1127>.

<1126> Интервью с Шевелевой Н.А., деканом юридического факультета СПбГУ // Закон. 2011. N 5. С. 13.

<1127> Бланкенгель А. О двух постановлениях Конституционного Суда РФ // Налоговед. 2015. N 2. С. 17.

Также следует отметить, что в Постановлении ЕСПЧ от 16 апреля 2002 г. по делу "Данжвиль" против Франции" <1128> сделан вывод о том, что сумма налога, подлежащая возврату со стороны властей заявителю в связи с неправомерно уплаченными суммами НДС, по сути, представляет собой имущественное право и, таким образом, может считаться имуществом в значении статьи 1 Протокола N 1 к Конвенции. Право на возмещение из бюджета косвенного налога расценивается ЕСПЧ сходным образом: в Постановлении ЕСПЧ от 22 января 2009 г. по делу "Булвес" АД против Болгарии" сделан вывод, что заявитель может сослаться на нарушение статьи 1 Протокола N 1 только в случаях, когда оспариваемые решения затрагивают его собственность в смысле указанной статьи. Собственность может включать как существующую собственность, так и активы, включая требования, в отношении которых заявитель может утверждать, что у него имеются по крайней мере правомерные ожидания осуществления своего имущественного права.

<1128> URL: <http://echr.ru/documents/doc/2462777/2462777-006.htm#11021>.

Данный вывод определенным образом подтверждается и в отечественном законодательстве. Если бы излишне уплаченный (взысканный) налог (или косвенный налог к возмещению) не являлся имуществом налогоплательщика, принадлежащим ему на праве собственности (хозяйственного ведения, оперативного управления), то соответствующую сумму невозможно было бы направить в погашение недоимки (задолженности). При этом в силу ст. 8 НК РФ налог должен уплачиваться из денежных средств, принадлежащих налогоплательщику (а не государству), а ст. ст. 78, 79, 176, 176.1, 203 и 203.1 НК РФ предусматривают возможность погашения недоимки (задолженности) за счет излишне уплаченных (взысканных) сумм или косвенного налога к возмещению. В Определении КС РФ от 8 февраля 2007 г. N 381-О-П отмечается, что в случае допущения налогоплательщиком переплаты некоей суммы налога в текущем налоговом периоде на данную сумму распространяются все конституционные гарантии права собственности, поскольку ее уплата в таком случае произведена при отсутствии законного на то основания.

Особенности защиты права применительно к "таможенному" НДС разъяснены, например, в п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 8 ноября 2013 г. N 79 "О некоторых вопросах применения таможенного законодательства": возврат (зачет) НДС, излишне уплаченного или излишне взысканного в рамках таможенных процедур, осуществляется по правилам ст. 147 Закона о таможенном регулировании. При этом необходимо исходить из того, что таможенный орган не вправе отказать в рассмотрении по существу заявления о возврате соответствующих сумм со ссылкой на то, что возврат излишне уплаченных сумм НДС или возмещение названного налога производятся налоговыми органами на основании положений ст. 78 или гл. 21 НК РФ, а также на то, что уплаченный (взысканный) при ввозе НДС в полном объеме был предъявлен к вычету согласно ст. 171 НК РФ. В целях предоставления налоговому органу возможности скорректировать сумму предоставленного ранее налогового вычета таможенный орган уведомляет его об уменьшении суммы НДС, подлежащей уплате в рамках таможенных процедур.

Е.А. Гринемаер еще до принятия НК РФ отмечал, что является обоснованным вопрос о квалификации излишне уплаченного налога как неосновательного обогащения государства (ст. 1102 ГК РФ), а также о предъявлении налогоплательщиком требования об уплате процентов по статье 395 ГК РФ <1129>. Но, как было отмечено этим же автором, судебная практика пошла по другому пути - в п. 2 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 1 июля 1996 г. N 6/8 "О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации" разъяснено, что, поскольку ни гражданским, ни налоговым, ни иным административным законодательством не предусмотрено начисление процентов за пользование чужими денежными средствами на суммы, необоснованно взысканные с юридических и физических лиц в виде экономических (финансовых) санкций налоговыми, таможенными органами, органами ценообразования и другими государственными органами, при удовлетворении требований названных лиц о возврате из соответствующего бюджета этих сумм не подлежат применению нормы, регулирующие ответственность за неисполнение денежного обязательства (ст. 395 ГК РФ). Фактически тот же подход имел место и в п. 2 письма ВАС РФ от 31 мая 1994 г. N С1-7/ОП-373 "Обзор практики разрешения споров, возникающих в сфере налоговых отношений и затрагивающих общие вопросы применения налогового законодательства": отношения по возврату излишне уплаченного налога Суд специально отграничил от гражданско-правовых отношений.

<1129> Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалова. М., 1997. С. 346.

Можно также отметить, что во впоследствии принятых Определениях КС РФ от 19 апреля 2001 г. N 99-О и от 7 февраля 2002 г. N 30-О указано, что применение положений статьи 395 ГК РФ в конкретных

спорах зависит от того, являются ли спорные имущественные правоотношения гражданско-правовыми, а нарушенное обязательство - денежным, а если не являются - то имеется ли указание законодателя о возможности их применения к спорным правоотношениям; разрешение подобных вопросов к компетенции КС РФ не относится. Однако прямого указания на то, что отношения по возврату излишне уплаченного (взысканного) налога являются гражданско-правовыми, в актах КС РФ (ВАС РФ) в настоящее время не содержится.

Тем не менее вышеизложенное позволяет утверждать, что налогоплательщик, излишне уплативший налог (налогоплательщик, с которого был излишне взыскан налог), не находится в публичных отношениях с государством. Если соответствующая сумма возвращается налоговым органом, то данные отношения остаются частноправовыми, хотя они специальным образом урегулированы в НК РФ. Особое регулирование отношений по возврату излишне уплаченной (взысканной) суммы налога в ст. ст. 78 и 79 НК РФ позволяет утверждать, что применение положений ст. 395 ГК РФ к данным ситуациям невозможно именно в силу специального характера указанных норм НК РФ. Следует отметить, что само по себе наличие в таком нормативном правовом акте, как НК РФ, норм, регулирующих частноправовые отношения, не является чем-то необычным. Например, в ГК РФ частично присутствуют нормы публичного (квазипубличного) характера - государственная регистрация индивидуальных предпринимателей (п. 1 ст. 23) и юридических лиц (п. 3 ст. 49), лицензирование (п. 1 ст. 49) и др. Кроме того, в ст. 249 ГК РФ прямо установлено, что каждый участник долевой собственности обязан соразмерно со своей долей участвовать в уплате налогов, сборов и иных платежей по общему имуществу, а также в издержках по его содержанию и сохранению. В этой связи следует упомянуть справедливое замечание С.В. Запольского и Е.В. Мигачевой о том, что некорректно размежевание публичного и частного права путем отраслевого деления, отнесения к публичному праву одних отраслей в целом, а к частному праву - других, и также в целом <1130>. Как полагал М.М. Агарков, мы не представляем себе разграничения различных отраслей советского права наподобие шахматной доски с резко очерченными и не знающими переходов из одной клетки в другую границами. Единство советского права находит, между прочим, свое выражение в том, что между отдельными его отраслями имеются не только точки соприкосновения, но и точки пересечения, которые не могут без ущерба для дела быть оторваны ни от одной, ни от другой отрасли <1131>.

<1130> Запольский С.В., Мигачева Е.В. Публичное и частное в правовом регулировании финансовых отношений // Налоги и финансовое право. 2012. N 6. С. 170.

<1131> Агарков М.М. Обязательство по советскому гражданскому праву. М., 1940. С. 109.

Сравнивая механизм начисления процентов по ст. ст. 78 и 79 НК РФ с порядком, урегулированным в ст. 395 ГК РФ (в современной редакции), можно отметить как сходство, так и отличия. В соответствии со ст. 78 НК РФ проценты начисляются с момента нарушения налоговым органом месячного срока на возврат налога, по ст. 79 НК РФ - с момента излишнего взыскания налога, по ст. 395 ГК РФ (в общем случае) - с момента нарушения денежного обязательства. Проценты по НК РФ за некоторый период времени исчисляются исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, действующей в период просрочки, т.е. при изменении ставки рефинансирования в периоде просрочки относительно точно учитывают инфляционные процессы. В соответствии с п. 1 ст. 395 ГК РФ размер процентов определяется существующими в месте жительства кредитора или, если кредитором является юридическое лицо, в месте его нахождения, опубликованными Банком России и имевшими место в соответствующие периоды средними ставками банковского процента по вкладам физических лиц. Кроме того, проценты по ГК РФ могут быть снижены судом (п. 7 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 8 октября 1998 г. N 13/14), а проценты по НК РФ - нет (в силу отсутствия соответствующего права суда в НК РФ и в процессуальных кодексах).

В плане периода начисления процентов следует отметить Постановление Президиума ВАС РФ от 24 декабря 2013 г. N 11675/13: проценты подлежат начислению за весь период пользования чужими средствами в виде налоговых платежей, включая день фактического возврата средств на расчетный счет налогоплательщика в банке, поскольку в этот день имеются как незаконное удержание налоговым органом этих средств, так и исполнение им обязанности по их возврату, а начало исчисления этого периода приходится на день, следующий за днем изъятия средств у налогоплательщика. Иное толкование указанных норм НК РФ противоречит буквальному содержанию п. 5 ст. 79 НК РФ и влечет невозможность взыскания налогоплательщиком процентов за один день незаконного удержания налоговым органом денежных средств в виде налоговых платежей.

Особенности расчета процентов по НК РФ изложены в Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 января 2014 г. N 11372/13: при расчете суммы процентов должны приниматься во внимание следующие правила: при определении периода просрочки - фактическое количество календарных дней просрочки с учетом дня фактического возврата налога (поступления денежных средств в банк), при определении

ставки процентов - ставка рефинансирования ЦБ РФ, действовавшая в дни нарушения срока возмещения, деленная на количество дней в соответствующем году (365 или 366 дней).

Интересное мнение высказывает Е.В. Килинкарлова. По мнению данного автора, имущественное положение налогоплательщика может быть восстановлено в рамках механизмов как финансового, так и гражданского права. Вместе с тем в России исторически сложились именно публично-правовые механизмы восстановления имущественного положения налогоплательщика при излишней уплате или излишнем взыскании налоговых платежей <1132>.

<1132> Килинкарлова Е.В. Зачет и возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей. М., 2010. С. 38.

Тем не менее и в настоящее время решение некоторых вопросов, связанных с возвратом излишне уплаченного (взысканного) налога, следует осуществлять с применением норм гражданского права. Так, НК РФ вообще не регулирует вопросов наследственного правопреемства физических лиц в отношении излишне уплаченного (взысканного) налога, хотя применительно к реорганизуемым юридическим лицам в п. 10 ст. 50 НК РФ предусмотрены специальные нормы. Однако это не означает, что право на возврат налога прекращается со смертью физического лица. Излишне уплаченный (взысканный) налог следует рассматривать как имущество наследодателя, находящееся у публично-правового образования. Соответственно, наследники имеют полное право на получение данного имущества в порядке разд. V ГК РФ.

Если налоговый орган принимает решение о зачете излишне уплаченной суммы в счет погашения задолженности, то данные отношения уже являются публичными, поскольку имеет место вариант добровольного (по заявлению налогоплательщика) либо принудительного (без заявления налогоплательщика) погашения конкретной публичной задолженности (подп. 4 п. 3 ст. 45 НК РФ).

Применительно к проблемам излишне уплаченных налогов можно отметить позицию, изложенную в письме ФНС России от 1 ноября 2013 г. N НД-4-8/19645@ "О списании сумм излишне уплаченного налога". В этом документе сделан вывод, что НК РФ не препятствует списанию суммы излишне уплаченного налога, по которой истек срок исковой давности, на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, если налоговым органом обнаружена эта сумма излишне уплаченного налога, о которой в установленном порядке извещен налогоплательщик, не требуется ее направление на погашение недоимки по другим налогам, сборам, пеням, штрафам, налогоплательщик не подавал заявление о возврате (зачете) указанной суммы излишне уплаченного налога, не осуществлял финансово-хозяйственной деятельности и не представлял в налоговые органы бухгалтерскую и налоговую отчетность, в соответствии с которой возможно было произвести зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей. Кроме того, налоговые органы вправе произвести списание суммы излишне уплаченного налога на основании вступившего в силу судебного решения об отказе налогоплательщику в восстановлении срока давности возврата этой суммы налога. Ранее сходный подход был изложен в письме Минфина России от 22 февраля 2006 г. N 03-02-07/2-10. Следовательно, если безнадежные долги по налогам списываются в соответствии со ст. 59 НК РФ, то вполне возможно введение в законодательство правил квалификации "безнадежных переплат" и их списания.

Исходя из п. 10 информационного письма Президиума ВАС РФ от 29 декабря 2001 г. N 65 "Обзор практики разрешения споров, связанных с прекращением обязательств зачетом встречных однородных требований", п. 3 ст. 199 ГК РФ, можно утверждать, что "безнадежные переплаты" не могут быть использованы по воле налогоплательщика для погашения какой-либо недоимки путем зачета.

Возмещение (специально урегулированный вид зачета или возврата) косвенных налогов (НДС, акциз), включаемых продавцом в цену товара (работы, услуги) и фактически перелагаемых на конечного потребителя, имеет определенные особенности. Нормы НК РФ, регламентирующие возмещение косвенных налогов (ст. ст. 176, 176.1, 203, 203.1) посредством применения вычетов (ст. ст. 171, 172, 200, 201), предусматривают ситуации, в которых у налогоплательщика возникает право требовать у государства определенную сумму, обозначаемую как сумма налога к возмещению. При этом сумма налога к возмещению не является излишне уплаченной (взысканной) суммой налога, поскольку сам налогоплательщик ее в бюджет не уплачивал и данная сумма не была с него принудительно взыскана. Косвенный налог "к возмещению" (в отличие от излишне уплаченного или взысканного налога) - в чистом виде публично-правовое явление. Соответственно, специальные правила возмещения НДС и акциза предусматривают собственные способы исчисления процентов за несвоевременный возврат: по НДС - по ставке рефинансирования Банка России; по акцизу в общем случае проценты не предусмотрены (за исключением п. 7 ст. 203.1 НК РФ).

Хотя вопросы возврата косвенных налогов и имеют публично-правовую, а не частноправовую природу, в Определении КС РФ от 1 октября 2008 г. N 675-О-П Суд счел возможным также применять в

этих вопросах срок исковой давности.

При этом нормы НК РФ о возмещении косвенного налога путем зачета в счет погашения недоимки (п. 4 ст. 176, п. 9 ст. 176.1, п. 2 ст. 203, п. 5 ст. 203.1) фактически представляют собой дополнительный способ прекращения обязанности по уплате налога, прямо не указанный в ст. ст. 44 и 45 НК РФ. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 февраля 2007 г. N 11484/06 был рассмотрен вопрос начисления процентов при несвоевременном возмещении НДС в виде зачета и разъяснено, что НК РФ предусматривает выплату процентов за несвоевременное выполнение функций по возмещению налоговых вычетов органами ФНС России в качестве компенсации материальных и нематериальных потерь налогоплательщика от несвоевременного получения налоговой выгоды. Возврат налога и расчет процентов конкретизированы в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 ноября 2005 г. N 7528/05: в силу ст. 176 НК РФ проценты подлежат начислению при нарушении совокупности сроков, определенных этим пунктом для налоговых органов и органов федерального казначейства. Несоблюдение ими промежуточных сроков в расчет не принимается. Проценты начисляются лишь на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, и с того момента, когда она должна быть возвращена в силу закона, если бы налоговый орган своевременно принял надлежащее решение.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 марта 2011 г. N 14223/10 разъяснено, что при наличии у налогоплательщика права на возмещение НДС налоговый орган, приняв решение о возврате НДС, вправе осуществить возврат на любой известный ему расчетный счет. Статья 176 НК РФ осуществление возврата налога не ставит в зависимость от подачи налогоплательщиком заявления о возврате. При этом исходя из Постановлений Президиума ВАС РФ от 21 февраля 2012 г. N 12842/11 и от 20 марта 2012 г. N 13678/11 период просрочки исполнения обязанности по возврату налога и начислению процентов начинается исчисляться с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки по дате, предшествующую поступлению суммы денежных средств на счет налогоплательщика в банке.

Итоговая позиция изложена в п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. N 33: согласно п. 10 ст. 176 НК РФ при нарушении сроков возврата суммы налога считая с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ. При разрешении споров, связанных с определением периода начисления указанных процентов, судам следует исходить из того, что в случае, когда налоговым органом в срок, установленный п. 2 ст. 176 НК РФ, решение о возмещении налога не принимается в связи с выявлением нарушений законодательства о налогах и сборах, однако впоследствии соответствующие выводы признаются ошибочными, в том числе судом, проценты также подлежат начислению в порядке, предусмотренном п. 10 ст. 176 НК РФ, то есть начиная с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой должно было быть вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога. Такой же подход следует применять при разрешении споров, связанных с начислением в пользу налогоплательщика процентов за нарушение сроков возврата налога в заявительном порядке, выплата которых предусмотрена п. 10 ст. 176.1 НК РФ.

Применительно к спорам о возмещении косвенных налогов представляет интерес Постановление Президиума ВАС РФ от 8 мая 2007 г. N 16367/06. В рамках соответствующего дела организация обратилась в суд с двумя требованиями: о признании недействительным решения об отказе в возмещении НДС (с пропуском срока на обжалование и ходатайством о его восстановлении), а также об обязанности налогового органа возместить НДС. Суд указал, что заявление налогоплательщика о признании незаконным решения налогового органа принимается и рассматривается судом в соответствии с гл. 24 АПК РФ, а заявление о возмещении НДС - по правилам искового производства с учетом положений гл. 22 АПК РФ. Сходная позиция изложена и в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. N 65: согласно действующему законодательству налогоплательщик, обращаясь в суд за защитой своего права на возмещение НДС, вправе предъявить как требование неимущественного характера - об оспаривании решения (бездействия) налогового органа, так и требование имущественного характера - о возмещении суммы НДС. Заявление налогоплательщика о признании незаконным решения (бездействия) налогового органа принимается к производству и рассматривается судом в соответствии с гл. 24 АПК РФ, заявление о возмещении НДС - по правилам искового производства с учетом положений гл. 22 АПК РФ.

Idem ex pluribus causis deberi potest - одно и то же может причитаться по нескольким основаниям <1133>.

<1133> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 184.

Указанные Постановление Президиума ВАС РФ от 8 мая 2007 г. N 16367/06 и Постановление Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. N 65 позволяют сделать следующий вывод: может иметь место налоговый спор, рассматриваемый арбитражным судом по гл. 22 АПК РФ, в рамках которого

налогоплательщик вообще не ставит вопрос о незаконности какого-либо действия (бездействия, ненормативного акта) налогового органа, но тем не менее предъявляет к налоговому органу определенные (имущественные) требования.

Срок на обращение в суд с требованием о возмещении косвенного налога (об обязанности налогового органа возместить косвенный налог) изначально следовал из судебной практики - три года после окончания соответствующего налогового периода (Определения КС РФ от 1 октября 2008 г. N 675-О-П, от 24 марта 2015 г. N 540-О; Постановления Президиума ВАС РФ от 13 февраля 2007 г. N 12943/06, от 27 марта 2007 г. N 14229/06, от 28 октября 2008 г. N 5958/08). Исчисление данного трехлетнего срока с момента окончания соответствующего налогового периода представляется разумным и может быть дополнительно обосновано следующим. В п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25 разъяснено, что датой возникновения обязанности по уплате налога является дата окончания налогового периода, а не дата представления налоговой декларации или дата окончания срока уплаты налога. Соответственно, право на возмещение либо обязанность по уплате налога объективно возникают именно с момента окончания налогового периода.

Однако исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 28 июня 2011 г. N 17750/10 трехлетний срок для случая излишней уплаты налога предложено исчислять от более позднего момента времени. По мнению Суда, юридические основания для возврата переплаты по итогам финансово-хозяйственной деятельности наступают с даты представления налоговой декларации за соответствующий налоговый период, но не позднее срока, установленного для ее представления в налоговый орган.

Как это следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 27 апреля 2010 г. N 636/10, если в ранее состоявшемся решении суд уже удовлетворил требование налогоплательщика о признании недействительным решения об отказе в возмещении НДС, то в расчете трехлетнего срока на заявление отдельного имущественного требования нет необходимости. ВАС РФ отметил, что в рассматриваемой ситуации общество свой имущественный интерес (возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость) защищало посредством предъявления в суд в установленный срок требования о признании незаконным решения инспекции, которое суд удовлетворил. Поэтому выводы судов о пропуске обществом срока исковой давности для предъявления в суд требования имущественного характера - о возмещении из бюджета денежных средств путем возврата - незаконны и не позволяют обществу реализовать подтвержденное ранее состоявшимися судебными актами право на их получение.

В плане порядка исполнения решения суда по спору соответствующего типа следует иметь в виду позицию, изложенную в информационном письме Президиума ВАС РФ от 24 июля 2003 г. N 73 "О некоторых вопросах применения частей 1 и 2 статьи 182 и части 7 статьи 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации". Суд отметил, что, если заявитель предъявляет в суд требование о признании незаконным бездействия государственного органа (должностного лица), выразившегося в отказе возратить (возместить, выплатить) из бюджета определенную денежную сумму, и названное требование удовлетворяется, такое решение суда приводится в исполнение по общему правилу, закрепленному в ч. 1 ст. 182 АПК РФ, то есть после вступления его в законную силу.

Очевидно также и то, что беспрепятственно защитить свои права рассмотренным способом налогоплательщик сможет только тогда, если ранее им не был получен отрицательный результат при оспаривании в суде ненормативных правовых актов налогового органа, на основании которых был взыскан налог. В этом случае суды могут рассмотреть ранее состоявшийся судебный акт как имеющий преюдициальную силу (ч. 2 ст. 69 АПК РФ, ч. 2 ст. 61 ГПК РФ, ч. 2 ст. 64 КАС РФ).

Особенности реализации налоговыми агентами прав на зачет (возврат) излишне уплаченного (взысканного) налога (п. 14 ст. 78 НК РФ) уточнены в п. 34 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57. По мнению Суда, если при рассмотрении спора суд установит, что излишне перечисленные налоговым агентом в бюджет суммы не превышают сумм, удержанных с налогоплательщика, решение о зачете или возврате этих сумм в пользу налогового агента может быть принято судом только в двух случаях:

- если возврат налогоплательщику излишне удержанных с него налоговым агентом сумм возлагается законом на последнего;

- если по требованию налогоплательщика или по собственной инициативе налоговый агент уплатил налогоплательщику необоснованно удержанную у него сумму налога.

Поскольку требование о возврате излишне уплаченного (взысканного) налога или о возмещении косвенного налога из бюджета является имущественным, государственная пошлина при подаче соответствующего заявления в суд должна исчисляться заинтересованным лицом исходя из размера истребуемой суммы (подп. 1 п. 1 ст. 333.19, подп. 1 п. 1 ст. 333.21 НК РФ, письмо ВАС РФ от 5 апреля 1994 г. N С5-7/ОП-195, п. 65 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57).

Предъявление требований о возмещении убытков (вреда), причиненных незаконными актами (действиями, бездействием) налоговых органов или их должностных лиц.

Исходя из подп. 14 п. 1 ст. 21, п. 1 ст. 35 НК РФ налогоплательщики имеют право на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц; причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном НК РФ и иными федеральными законами. Пункт 2 ст. 103 НК РФ устанавливает, что убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход).

Для рассмотрения судом требований о возмещении убытков (вреда), причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц, вообще говоря, нет необходимости в предшествующем обжаловании указанных актов (действий, бездействия). Доводы о незаконности актов (действий, бездействия) могут приводиться налогоплательщиком непосредственно в процессе предъявления требований о возмещении убытков. Указанный вывод подтверждается, в частности, Постановлениями Президиума ВАС РФ от 12 марта 1996 г. N 7369/95, от 30 июля 1996 г. N 5059/94, от 13 декабря 2011 г. N 9350/11 и от 31 января 2012 г. N 12506/11.

Кроме того, в п. 4 информационного письма Президиума ВАС РФ от 31 мая 2011 г. N 145 разъяснено, что тот факт, что ненормативный правовой акт не был признан в судебном порядке недействительным, а решение или действия (бездействие) государственного органа - незаконными, сам по себе не является основанием для отказа в иске о возмещении вреда, причиненного таким актом, решением или действиями (бездействием). В названном случае суд оценивает законность соответствующего ненормативного акта, решения или действий (бездействия) государственного или муниципального органа (должностного лица) при рассмотрении иска о возмещении вреда. Частный случай данного подхода имеет место и в п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 16 мая 2014 г. N 27 "О некоторых вопросах применения законодательства об исполнительном производстве": тот факт, что постановление, действия (бездействие) судебного пристава-исполнителя не были признаны в судебном порядке недействительными, сам по себе не является основанием для отказа в иске о возмещении вреда, причиненного таким постановлением, действиями (бездействием). Незаконность действий (бездействия) судебного пристава-исполнителя арбитражный суд оценивает при рассмотрении иска о возмещении вреда.

Как справедливо отмечает И.В. Цветков, по данным делам в предмет доказывания входят следующие юридические факты:

- правомерность решения, действия (бездействия) налогового органа или его должностных лиц (доказывает налоговый орган);
- факт и размер понесенных налогоплательщиком убытков;
- причинно-следственная связь между противоправным решением, действием (бездействием) налогового органа или его должностных лиц и возникшими у налогоплательщика убытками.

Вина налогового органа, его должностных лиц в причинении налогоплательщику убытков при недоказанности правомерности их поведения презюмируется (ст. ст. 1064, 1069 ГК РФ), и на них возлагается обязанность доказывания своей невиновности <1134>.

<1134> Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе: Практич. пособие по судебной защите. М., 2004. С. 62.

Собственно говоря, тот же подход имеет место и в п. 5 информационного письма Президиума ВАС РФ от 31 мая 2011 г. N 145: требуя возмещения вреда, истец обязан представить доказательства, обосновывающие противоправность акта, решения или действий (бездействия) органа (должностного лица), которыми истцу причинен вред. При этом бремя доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия такого акта или решения либо для совершения таких действий (бездействия), лежит на ответчике. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 января 2012 г. N 11405/11 разъяснено, что неправомерные действия являются одним из условий для применения ответственности, предусмотренной ст. ст. 15, 1069 ГК РФ. Однако для взыскания убытков недостаточно лишь названного условия. Лицо, требующее возмещения убытков, должно доказать возникновение убытков в заявленном размере вследствие издания признанного не соответствующим закону акта.

В судебных спорах данной категории возможна ситуация, в которой налоговым органом будет заявлено о пропуске налогоплательщиком срока исковой давности. С учетом Постановления Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. N 13491/12 суд обязан оценить данное заявление.

Исходя из того, что убытки можно рассмотреть как выражение вреда в денежной форме, тот же подход можно видеть в Постановлении Президиума ВАС РФ от 13 декабря 2011 г. N 9350/11: требование о возмещении убытков, причиненных гражданину или юридическому лицу в результате действия

(бездействия) государственных органов, может быть удовлетворено при установлении судом одновременно следующих обстоятельств: факта причинения убытков, их размера, подтверждения незаконности действий (бездействия) государственных органов или должностных лиц, наличия причинной связи между указанными действиями (бездействием) и возникновением убытков.

Однако, несмотря на все вышеизложенное, данный способ защиты прав при всей его кажущейся привлекательности пока не имеет широкого распространения, в основном по причине сложности доказывания налогоплательщиком факта и размера понесенных им убытков, а также указанной причинно-следственной связи (в том числе Постановления Президиума ВАС РФ от 21 ноября 1995 г. N 5234/95 и N 5235/95, от 22 апреля 1997 г. N 4459/96). Еще И. Ильин говорил, что когда юрист говорит о возможности, то он должен разуметь правовую разрешенность, предоставленность, когда же о возможности говорит правовед-психолог, социолог или политик, то он должен разуметь эмпирическую реализуемость <1135>. С этой точки зрения взыскание с налоговых органов убытков в их общем понимании юридически разрешено, но на практике слабо реализуемо.

<1135> Ильин И. Общее учение о праве и государстве. М., 2006. С. 50.

Заслуживает внимания позиция Р.С. Бевзенко о том, что взыскать убытки в России практически невозможно. Это связано не с состоянием норм об убытках (они вполне нормальные), а с их толкованием судами, которые, во-первых, требуют от истцов доказывания точной суммы убытков; во-вторых, доказывания прямой причинно-следственной связи между убытками и действиями ответчика. Выполнить и первое, и второе зачастую невозможно, и это является основанием для отказа в иске <1136>. Соответственно, практические проблемы с возмещением причиненного властью вреда имеют место и в иных публично-правовых отраслях. Так, в соответствии с п. 3 ч. 1 ст. 24 Федерального закона от 10 декабря 2003 г. N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле" резиденты и нерезиденты, осуществляющие в Российской Федерации валютные операции, имеют право на возмещение в установленном законодательством Российской Федерации порядке реального ущерба, причиненного неправомерными действиями (бездействием) органов и агентов валютного контроля и их должностных лиц. И.В. Хаменушко справедливо отмечает, что это право декларативно, случаи его реализации неизвестны <1137>.

<1136> Бевзенко Р.С. О том, почему появилось Постановление Пленума ВАС об ответственности директора за убытки, причиненные юридическому лицу. URL: http://zakon.ru/Blogs/o_tom_pochemu_poyavilos_postanovlenie_plenuma_vas_ob_otvetstvennosti_direktora_za_ubytki_prichinenn/7933.

<1137> Хаменушко И.В. Валютное регулирование в Российской Федерации: правила, контроль, ответственность. М., 2013. С. 209.

Некоторые современные ориентиры в данной сфере продемонстрированы в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 6 сентября 2011 г. N 2929/11, от 16 апреля 2013 г. N 17450/12 и от 18 июня 2013 г. N 17044/12: размер убытков может быть установлен с разумной степенью достоверности, основанной на нормах права. Тот же подход имеет место и в п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 62 "О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица": арбитражный суд не может полностью отказать в удовлетворении требования о возмещении директором убытков, причиненных юридическому лицу, только на том основании, что размер этих убытков невозможно установить с разумной степенью достоверности (п. 1 ст. 15 ГК РФ). В этом случае размер подлежащих возмещению убытков определяется судом с учетом всех обстоятельств дела исходя из принципа справедливости и соразмерности ответственности.

Развитие данной позиции имеет место в п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 16 мая 2014 г. N 27 "О некоторых вопросах применения законодательства об исполнительном производстве": если в процессе рассмотрения иска о возмещении вреда истец не может доказать точный размер своих имущественных потерь, полный отказ в иске нарушает конституционный принцип справедливости и лишает заявителя возможности восстановления его нарушенных прав. Объективная сложность доказывания убытков и их размера, равно как и причинно-следственной связи между причиненными убытками и действиями (бездействием) судебного пристава-исполнителя, не должна снижать уровень правовой защищенности взыскателя в исполнительном производстве, в чью пользу принят, но не исполнен судебный акт. Арбитражный суд не может полностью отказать в удовлетворении требования истца о возмещении вреда, причиненного действиями (бездействием) судебного пристава-исполнителя только на том основании, что размер убытков не может быть установлен с разумной степенью достоверности. В этом случае размер подлежащего возмещению вреда определяется арбитражным судом с учетом всех обстоятельств дела

исходя из принципа справедливости и соразмерности ответственности.

Указанная линия фактически продолжена в п. 12 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. N 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации": по делам о возмещении убытков истец обязан доказать, что ответчик является лицом, в результате действий (бездействия) которого возник ущерб, а также факты нарушения обязательства или причинения вреда, наличие убытков (п. 2 ст. 15 ГК РФ). Размер подлежащих возмещению убытков должен быть установлен с разумной степенью достоверности. По смыслу п. 1 ст. 15 ГК РФ в удовлетворении требования о возмещении убытков не может быть отказано только на том основании, что их точный размер невозможно установить. В этом случае размер подлежащих возмещению убытков определяется судом с учетом всех обстоятельств дела исходя из принципов справедливости и соразмерности ответственности допущенному нарушению.

В итоге законодатель закрепил данное правило в п. 5 ст. 393 ГК РФ: размер подлежащих возмещению убытков должен быть установлен с разумной степенью достоверности. Суд не может отказать в удовлетворении требования кредитора о возмещении убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательства, только на том основании, что размер убытков не может быть установлен с разумной степенью достоверности. В этом случае размер подлежащих возмещению убытков определяется судом с учетом всех обстоятельств дела исходя из принципов справедливости и соразмерности ответственности допущенному нарушению обязательства.

Однако пока описанные нововведения не привели к массовым успешным искам налогоплательщиков о взыскании убытков с налоговых органов.

Кроме того, специфика деятельности налоговых органов предполагает, что они, как правило, имеют дело с одним видом имущества налогоплательщика - с денежными средствами. Налоговые органы обычно не изымают и не хранят материальные ценности, принадлежащие налогоплательщику, и, соответственно, не могут их утратить в отличие от иных специализированных органов исполнительной власти (Постановление Президиума ВАС РФ от 9 июля 2009 г. N 2183/09).

Соответственно, упрощенные и адаптированные для некоторых правоотношений способы возмещения убытков предусмотрены непосредственно в НК РФ. Например, кроме возврата налогоплательщику самого излишне уплаченного (взысканного) налога или косвенного налога к возмещению, в статьях 78, 79, 176, 176.1, 203, 203.1 НК РФ дополнительно предусмотрены проценты. В Постановлении ФАС ВВО от 16 декабря 2009 г. N А29-177/2008 сделан вывод, что возврат из бюджета излишне (ошибочно) уплаченного налога регулируется не ст. 1102 ГК РФ, а ст. 78 НК РФ (с учетом правовой позиции КС РФ, изложенной в Определении от 21 июня 2001 г. N 173-О). То, что имущественное требование о возврате (возмещении) сумм налогов, пеней, штрафа, близко к требованию о возмещении убытков, подтверждается отсутствием необходимости в обязательном административном досудебном обжаловании при его применении и соответствующим размером государственной пошлины (п. 65 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57).

Поскольку проценты за несвоевременный возврат (возмещение) налога (как, впрочем, и пеня за неуплату налога) имеют существенное сходство с гражданско-правовой неустойкой, представляет интерес п. 1 ст. 330 ГК РФ: по требованию об уплате неустойки кредитор не обязан доказывать причинение ему убытков. Также следует отметить п. 1 ст. 394 ГК РФ: если за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательства установлена неустойка, то убытки возмещаются в части, не покрытой неустойкой.

Соответственно, налогоплательщик, убытки которого от несвоевременного возврата налога, по его мнению, не покрыты процентами, теоретически мог бы требовать дополнительной суммы убытков с налогового органа. На практике это пока маловероятно по вышеуказанным причинам.

Еще пример упрощенного возмещения убытков: в п. 9.2 ст. 76 НК РФ установлено, что в случае нарушения налоговым органом срока отмены решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке или срока направления в банк решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке на сумму денежных средств, в отношении которой действовал режим приостановления, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику за каждый календарный день нарушения срока. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в дни нарушения налоговым органом срока отмены решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке или срока направления в банк решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке.

Тем не менее положительным для налогоплательщика аспектом применения рассматриваемого способа защиты прав (взыскание убытков) является то, что в данном случае нет и не может быть трехмесячного срока на обжалование по ч. 4 ст. 198 АПК РФ (применяется иной способ защиты права). В частности, в п. 4 информационного письма Президиума ВАС РФ от 31 мая 2011 г. N 145 приведен пример, когда частный субъект просил признать незаконным отказ местного органа власти в выдаче разрешения и

обязать упомянутый орган выдать указанное разрешение, а также взыскать с муниципального образования денежные средства в возмещение вреда, причиненного в результате невыдачи этого разрешения. Установив, что срок для оспаривания отказа органа местного самоуправления, предусмотренный ч. 4 ст. 198 АПК РФ, истцом пропущен, суд отказал в признании отказа незаконным. В то же время, поскольку пропуск такого срока не является препятствием для оценки судом законности отказа в целях установления оснований для возмещения вреда, причиненного истцу в результате такого отказа, суд удовлетворил заявленное истцом требование.

Редкий пример дела, в рамках которого налогоплательщик добился удовлетворения своих требований, приведен в п. 13 информационного письма Президиума ВАС РФ от 31 мая 2011 г. N 145: суд удовлетворил требование истца о возмещении вреда, причиненного незаконным приостановлением налоговым органом расходных операций по банковским счетам общества (в размере неустойки, выплаченной истцом контрагенту за просрочку оплаты товара), в связи с тем, что наличие причинно-следственной связи между незаконными действиями налогового органа и допущенной истцом просрочкой в исполнении обязательства по договору поставки подтверждено материалами дела. Довод Федеральной налоговой службы о недоказанности наличия вреда и его размера отвергнут судом, так как обязанность истца уплатить неустойку за просрочку оплаты товара предусмотрена договором между истцом и его контрагентом.

Следует также иметь в виду правовую позицию, изложенную в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 июля 2010 г. N 3303/10. Налогоплательщик требовал взыскания за счет казны Российской Федерации 30 тыс. руб. убытков, представляющих собой расходы на правовую помощь, связанную с подготовкой возражений на акт налоговой проверки. ВАС РФ отметил, что действия должностных лиц инспекции, связанные с проведением проверки и составлением по ее итогам акта, не были признаны судами неправомерными, в связи с чем расходы налогоплательщика не могут рассматриваться в качестве убытков, подлежащих возмещению в соответствии со ст. 103 НК РФ.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 марта 2011 г. N 13923/10 сделан еще более интересный вывод. Налогоплательщик поручил исследование решения налогового органа аудиторской фирме. По результатам данного исследования налогоплательщик обжаловал ненормативный акт в суд, решение налогового органа было признано недействительным. В отношении расходов налогоплательщика на услуги аудиторской фирмы Суд отметил, что данные расходы не являются ни судебными расходами, ни убытками: урегулирование спорных правовых вопросов, возникающих в ходе осуществления предпринимательской деятельности, следует рассматривать как элемент обычной хозяйственной деятельности независимо от того, осуществляется оно силами работников самой организации или с привлечением третьих лиц, специализирующихся в определенной области, по гражданско-правовому договору оказания услуг.

Развитие данного подхода имело место в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 октября 2011 г. N 5851/11. Организация (ООО) взыскивала с налогового органа судебные издержки, состоящие, в частности, из оплаты услуг независимого оценщика, привлеченного для дачи заключения о соответствии цен на продукцию, реализованную обществом, рыночным, а также вознаграждения, выплаченного банку за выдачу банковской гарантии, предоставленной обществом в качестве встречного обеспечения по заявлению о приостановлении исполнения оспариваемого решения инспекции. ВАС РФ, согласившись с оспариваемыми судебными актами, в которых суды отказали во взыскании требуемых сумм, отметил, что обстоятельство, свидетельствующее о наличии события налогового правонарушения, а также их правовая оценка дается налоговым органом в акте, составляемом по результатам налоговой проверки. Выражение правовой оценки не может рассматриваться в качестве незаконных действий налогового органа. Кроме того, по мнению Суда, урегулирование спорных правовых вопросов, возникающих в ходе осуществления предпринимательской деятельности, следует рассматривать как элемент обычной хозяйственной деятельности независимо от того, осуществляется оно силами работников самой организации или с привлечением третьих лиц, специализирующихся в определенной области, по гражданско-правовому договору оказания услуг.

Нельзя не отметить, что впоследствии, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 июля 2012 г. N 6791/11 разъяснено, что перечень судебных издержек не является исчерпывающим, соответственно, издержки в виде уплаты банку вознаграждения за банковскую гарантию, выданную в целях предоставления встречного обеспечения по иску, подлежат отнесению на проигравшую сторону в составе судебных расходов. Этот подход впоследствии был подтвержден в Определении КС РФ от 4 октября 2012 г. N 1851-О, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 5 ноября 2013 г. N 6861/13.

То, что реализация налоговым органом предусмотренных законом полномочий сама по себе не является основанием для взыскания с него убытков, следует и из Постановления Президиума ВАС РФ от 26 июня 2012 г. N 745/12. Суд отметил, что осуществление контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах возложено на налоговые органы в силу подп. 2 п. 1 ст. 32 НК РФ, поэтому обращение

инспекции в государственные органы с заявлением о проверке действий предпринимателя при осуществлении им функций конкурсного управляющего не относится к противоправному действию, влекущему ответственность, каковой согласно ст. ст. 15, 1069 ГК РФ являются требуемые предпринимателем убытки. Заявитель, выступая в качестве конкурсного управляющего, является субъектом, чей профессиональный статус предполагает, что он участвует в процедурах по обжалованию его действий как профессионал, не нуждающийся в привлечении дополнительных знаний или консультантов по вопросам, непосредственно связанным с законодательством о несостоятельности (банкротстве). Их привлечение является его правом, но не обязанностью. При привлечении таких специалистов конкурсный управляющий сам несет риск затрат на оплату их деятельности.

Ограниченные возможности рассматриваемого способа защиты прав фактически продемонстрированы и в п. 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 31 мая 2011 г. N 145. По мнению Суда, тот факт, что законное проведение производства по делу об административном правонарушении и законное применение в отношении истца мер обеспечения такого производства имели для него неблагоприятные имущественные последствия, не является основанием для возмещения вреда в соответствии со ст. 1069 ГК РФ. Суд первой инстанции установил, что на момент возбуждения дела об административном правонарушении таможенный орган располагал сведениями, дающими основания предположить, что истцом могло быть совершено соответствующее правонарушение. Поскольку таможенный орган с точки зрения законодательства об административных правонарушениях действовал правомерно и закон в этом случае не предусматривает ответственности за вред, причиненный правомерными действиями (п. 3 ст. 1064 ГК РФ), арбитражный суд в требовании о возмещении вреда истцу отказал.

"Проекция" указанной позиции на налоговые правоотношения позволяет, в частности, утверждать, что, если суд удовлетворил требование налогоплательщика о признании недействительным решения по результатам налоговой проверки только потому, что документы, обосновывающие права на льготы (вычеты, расходы), были представлены налогоплательщиком непосредственно в суд, право на возмещение вреда у налогоплательщика отсутствует.

Предъявление требований о признании не подлежащими исполнению постановлений налогового органа о взыскании налога за счет иного имущества (ст. 47 НК РФ) и инкассовых поручений налогового органа (ст. 46 НК РФ).

Общее разъяснение относительно такого способа защиты прав содержится в п. 64 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57: судам необходимо учитывать, что по смыслу ст. 47 НК РФ и п. 5 ч. 1 ст. 12 Федерального закона от 2 октября 2007 г. N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве" постановление налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика является исполнительным документом. Из взаимосвязанного толкования указанных норм следует, что оспаривание налогоплательщиком данного постановления в суде может осуществляться исключительно путем подачи заявления о признании его не подлежащим исполнению. В рамках такого же требования возможно оспаривание в суде инкассового поручения налогового органа, вынесенного на основании ст. 46 НК РФ.

Кроме того, как следует из п. 65 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, при рассмотрении исков налогоплательщиков о возврате (возмещении) сумм налогов, пеней, штрафа, а также о признании неподлежащими исполнению инкассовых поручений или постановлений о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика, вынесенных налоговыми органами в соответствии со ст. ст. 46 или 47 НК РФ, судам необходимо исходить из того, что положения НК РФ не содержат специальных требований об обязательной досудебной процедуре урегулирования таких споров. Поэтому указанные имущественные требования налогоплательщик может предъявить в суд независимо от оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов и по основаниям в том числе необоснованности начисления сумм налога, пеней, штрафа, уплатив государственную пошлину в соответствующем размере (подп. 1 п. 1 ст. 333.21 НК РФ).

Почему незаконные постановления о взыскании налога по ст. 47 НК РФ разумнее признавать не недействительными, а не подлежащими исполнению, следует из того, что по своей правовой природе они представляют собой разновидность исполнительных документов (ст. 12 Федерального закона "Об исполнительном производстве"). Если предположить, что исполнительный документ может быть признан недействительным, то таковым (с соблюдением процедуры, предусмотренной гл. 22 КАС РФ, гл. 24 АПК РФ) можно будет признать, например, выданный судом исполнительный лист, что, очевидно, невозможно. Примечательно то, что по отношению к исполнительному листу, выданному судом до вступления в законную силу судебного постановления, в Определении КС РФ от 24 сентября 2012 г. N 1826-О был применен термин "ничтожный", т.е. не влекущий правовых последствий для судебного пристава-исполнителя в виде обязанностей по возбуждению исполнительного производства, совершению в отношении должника и его имущества исполнительных действий и применению мер принудительного исполнения.

В п. 13 информационного письма Президиума ВАС РФ от 13 марта 2007 г. N 117 (отменено) ранее был сделан вывод, что в рамках таких требований размер государственной пошлины рассчитывается исходя из оспариваемой суммы, подлежащей взысканию на основании соответствующего документа.

Ряд особенностей данного способа защиты прав разъяснен в иных актах ВАС РФ. В частности, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 20 ноября 2007 г. N 8421/07 срок, предусмотренный ч. 4 ст. 198 АПК РФ, установлен для требований о признании ненормативных актов недействительными, решений и действий (бездействия) - незаконными. Постановление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика является исполнительным документом. Требование о признании не подлежащим исполнению исполнительного документа, предусмотренное ст. 172 АПК РФ, может быть подано в суд **вплоть до окончания исполнения исполнительного документа.**

Таким образом, особый интерес в использовании указанного способа защиты прав состоит в том, что он позволяет еще до фактического взыскания доначисленных сумм ставить вопрос о законности решения по результатам проверки и косвенно преодолевать обязательные досудебные процедуры, свойственные, например, обжалованию.

Поскольку в принудительном порядке могут взыскиваться не только начисленные налоговым органом при проверке суммы, но также и суммы "обычной" недоимки (т.е. продекларированные налогоплательщиком либо предложенные к уплате в налоговом уведомлении), следует учесть Постановление Президиума ВАС РФ от 21 июня 2011 г. N 16705/10. По мнению Суда, срок на принятие решения о взыскании налога и пеней за счет имущества налогоплательщика исчисляется с момента истечения срока исполнения требования о его уплате. Пропуск налоговым органом установленного ст. 70 НК РФ срока на направление требования об уплате налоговой задолженности не влечет изменения порядка определения начального момента исчисления и пролонгации предусмотренных статьями 46 и 47 НК РФ сроков для принятия решений об обращении взыскания как за счет денежных средств, так и за счет иного имущества налогоплательщика. Предусмотренные статьями 46 и 47 НК РФ меры принудительного взыскания налоговой задолженности за счет денежных средств на счетах в банках и за счет иного имущества налогоплательщика-организации представляют собой последовательные этапы единого внесудебного порядка взыскания налоговой задолженности, а не самостоятельные, независимые друг от друга процедуры. Ввиду изложенного при разрешении вопроса о том, основано ли оспариваемое Постановление на принятии в установленном НК РФ сроке решения налогового органа о взыскании налога за счет имущества, налогоплательщиками могут заявляться доводы о пропуске срока давности взыскания, основанные, в том числе, на допущении налоговым органом просрочки инициирования взыскания и нарушении сроков направления требований об уплате налоговой задолженности.

Кроме того, в рамках дела, рассмотренного в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 ноября 2011 г. N 7551/11, налогоплательщик через предъявление требований о признании не подлежащими исполнению постановлений по ст. 47 НК РФ добился признания их таковыми по основанию нарушения налоговым органом последовательности процедур по ст. ст. 46 - 47 НК РФ.

Предъявление арбитражным управляющим требований о признании недействительными сделок должника.

В п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 23 декабря 2010 г. N 63 "О некоторых вопросах, связанных с применением гл. III.1 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" Суд отметил, что в силу п. 3 ст. 61.1 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" под сделками, которые могут оспариваться по правилам гл. III.1 этого Закона, понимается в том числе уплата налогов, сборов и таможенных платежей как самим плательщиком, так и путем списания денежных средств со счета плательщика по поручению соответствующего государственного органа.

Именно таким образом налогоплательщик пытался защитить свои права в рамках дела, рассмотренного в Постановлении Президиума ВАС РФ от 13 ноября 2012 г. N 17080/10.

Как разъяснено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 июня 2013 г. N 4172/13, законодательное регулирование вопросов недействительности сделок с предпочтением имеет целью создание правового механизма, обеспечивающего защиту прав всех кредиторов в ситуации, когда в преддверии банкротства один кредитор получает удовлетворение, превышающее причитающееся ему по правилам законодательства о несостоятельности, вследствие чего уменьшается конкурсная масса и нарушаются права и законные интересы иных кредиторов, которые получают меньше причитающегося им. Кроме того, в соответствии с абз. 5 п. 1, п. 3 ст. 61.3 Закона о банкротстве в предмет доказывания по спору о признании недействительной сделки (действий) с предпочтением, совершенной не ранее чем за шесть месяцев и не позднее чем за один месяц до принятия судом заявления о признании должника банкротом, входит установление того, было ли или должно было быть известно контрагенту о признаке неплатежеспособности или недостаточности имущества либо об обстоятельствах, которые позволяют сделать вывод о наличии таких признаков.

Оспаривание учетной стоимости облагаемого имущества.

Поскольку размер некоторых поимущественных налогов зависит от утверждаемой органами исполнительной власти учетной стоимости облагаемого имущества (земельный налог - кадастровая стоимость; налог на имущество физических лиц - в настоящее время кадастровая стоимость, ранее - инвентаризационная стоимость), возможны споры относительно величины данной учетной стоимости. В Определениях КС РФ от 1 марта 2011 г. N 274-О-О, N 281-О-О отмечается, что действующее в настоящее время правовое регулирование допускает пересмотр кадастровой стоимости земельного участка при определении его рыночной стоимости. Вопрос о таком пересмотре должен разрешаться органами исполнительной власти, а при несогласии с их решениями - в судебном порядке. Физические и юридические лица, чьи права и обязанности затрагивают результаты определения кадастровой стоимости земельного участка, в том числе арендаторы земельных участков в случаях, когда кадастровая стоимость используется для расчета годовой арендной платы, не лишены возможности доказывать в суде необоснованность и произвольность отказа органов исполнительной власти от пересмотра кадастровой стоимости земельного участка при определении его рыночной стоимости.

Конкретизация данного способа защиты прав произведена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 июня 2011 г. N 913/11. По мнению Суда, налогоплательщик, заявив требования по настоящему делу, по существу, ссылается на несоответствие определенной в установленном порядке и внесенной в государственный кадастр недвижимости кадастровой стоимости спорного земельного участка его рыночной стоимости, следствием чего с учетом порядка определения налоговой базы по земельному налогу согласно ст. 391 НК РФ является нарушение прав налогоплательщика как собственника этого земельного участка и плательщика земельного налога. Заявленные налогоплательщиком требования, по существу, имеют своим предметом изменение внесенной в государственный кадастр недвижимости органом кадастрового учета кадастровой стоимости земельного участка на его рыночную стоимость, а не оспаривание действий этого органа. Следовательно, такое требование, предъявленное к органу кадастрового учета, осуществляющему в том числе и функции по государственной кадастровой оценке, подлежит рассмотрению по общим правилам искового производства, включая правила о распределении бремени доказывания между истцом и ответчиком, в том числе и в отношении доказывания действительной рыночной стоимости земельного участка, для определения которой в случае необходимости судом в соответствии с правилами АПК РФ назначается экспертиза. Согласно правилам п. 3 ст. 66 ЗК РФ установление судом рыночной стоимости земельного участка должно являться основанием для обязания органа кадастрового учета внести такую стоимость в качестве новой кадастровой стоимости в государственный кадастр недвижимости с момента вступления в силу судебного акта.

Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 25 июня 2013 г. N 10761/11 Федеральный закон от 29 июля 1998 г. N 135-ФЗ "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" прямо не называет ту дату, которую следует считать датой установления кадастровой стоимости. Однако с учетом совокупности положений главы III.1 указанного Федерального закона подзаконные акты, регулирующие порядок проведения кадастровой оценки, учитывая необходимость обеспечения соотносимости рыночной и кадастровой стоимостей и использования при определении рыночной стоимости показателей и данных (ценообразующих факторов) в отношении объекта, существовавших на тот же момент, на который они были использованы оценщиком, определившим кадастровую стоимость, истец, заявляющий о приведении кадастровой стоимости объекта в соответствие с рыночной стоимостью, должен доказать рыночную стоимость на ту же дату, которая использована оценщиком, осуществившим кадастровую оценку, в качестве даты оценки (дата, по состоянию на которую определена кадастровая стоимость объектов недвижимости) и указана в вводной части отчета об определении кадастровой стоимости (Приказ Минэкономразвития РФ от 29 июля 2011 г. N 382 "Об утверждении требований к отчету об определении кадастровой стоимости"). В случае отсутствия такой даты в отчете оценщика она может быть установлена исходя из сведений, содержащихся в акте органа исполнительной власти субъекта, которым утверждены результаты государственной кадастровой оценки.

Рассматриваемый способ защиты прав является достаточно универсальным и касается любых объектов недвижимости, от учетной стоимости которых зависит величина соответствующего поимущественного налога. В Определении ВС РФ от 30 июля 2015 г. по делу N 305-ЭС15-3893 фактически сделан вывод о том, что законодательством предусмотрена возможность пересмотра кадастровой стоимости не только земельных участков, но и иных объектов недвижимости и установления в качестве кадастровой их рыночной стоимости в судебном порядке.

Применительно к вопросу подведомственности соответствующей категории споров следует учитывать, что подобные дела с 6 августа 2014 г. рассматриваются только судами общей юрисдикции (п. 3 Постановления Пленума ВС РФ от 30 июня 2015 г. N 28 "О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости").

С точки зрения налогового права разновидностью подобных споров будут являться и споры о виде

разрешенного использования (ст. 7 ЗК РФ), поскольку от решения этого вопроса может зависеть кадастровая стоимость облагаемого земельного участка. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 декабря 2011 г. N 12651/11, в частности, разъяснено, что цель, которую преследовало общество при обращении в арбитражный суд, состоит в уменьшении кадастровой стоимости принадлежащего ему земельного участка за счет устранения в кадастре недостоверных, по мнению общества, сведений о номере вида разрешенного использования, присвоенного спорному земельному участку органом кадастрового учета. Однако суды при рассмотрении дела не учли, что споры, связанные с определением вида разрешенного использования и кадастровой стоимости земельных участков, затрагивают интересы их правообладателей не только в сфере налоговых и земельных отношений, но и гражданского оборота. Поэтому такие споры подлежат рассмотрению по общим правилам искового производства даже в тех случаях, когда они возникли в связи с действиями органов кадастрового учета. В данном же случае спор был разрешен судами по правилам гл. 24 АПК РФ, то есть с использованием ненадлежащей процедуры арбитражного судопроизводства.

Следует учитывать, что кадастровая стоимость земельного участка может измениться и по воле правообладателя, в т.ч. и вследствие изменения вида разрешенного использования участка в течение налогового периода. В этом случае размер земельного налога также изменится с момента регистрации изменений (Постановление Президиума ВАС РФ от 6 ноября 2012 г. N 7701/12). Не исключены споры, связанные с несогласием заявителей с осуществленным изменением вида разрешенного использования участка.

Вопросы установления вида разрешенного использования также рассматривались, например, в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 29 мая 2012 г. N 13016/11 и N 12919/11. Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 июня 2013 г. N 818/14 разъяснено, что в случае изменения вида разрешенного использования во внесудебном порядке кадастровая стоимость земельного участка также будет изменена с момента внесения органом кадастрового учета в ГКН сведений о новом виде разрешенного использования на будущее время в связи с применением удельного показателя, соответствующего новому виду разрешенного использования. Если вид разрешенного использования будет установлен решением суда и сведения о кадастровой стоимости участка будут внесены в ГКН во исполнение судебного акта, то изменение кадастровой стоимости возможно только на будущее время.

Существенный интерес представляет ряд Определений КС РФ (в т.ч. от 3 июля 2014 г. N 1555-О, от 25 сентября 2014 г. N 2016-О, от 23 октября 2014 г. N 2341-О и N 2342-О). В данных актах рассматривался вопрос конституционности положений п. 1 ст. 391 НК РФ и указано, что заявитель усматривал неконституционность оспариваемых им законоположений также в том, что они препятствуют ему в восстановлении прав плательщика земельного налога, нарушенных установлением кадастровой стоимости принадлежащего ему земельного участка в размере, превышающем его рыночную стоимость. Суд не нашел рассматриваемые положения неконституционным и фактически согласился с тем, что изменение кадастровой стоимости для целей налогообложения должно производиться с момента вступления в силу соответствующего решения суда.

Соответственно, при результативном оспаривании и соответствующем изменении кадастровой стоимости (в т.ч. через изменение вида разрешенного использования) данное изменение имеет силу лишь на будущее время, вернуть земельный налог за прошедший период не получится. С учетом того что кадастровая стоимость утверждается органами исполнительной власти периодически, ценность рассматриваемого способа защиты прав является относительной. Не исключено, что налогоплательщик, желающий адекватного налогообложения, будет вынужден периодически оспаривать акты об утверждении кадастровой стоимости в нерыночном размере. В силу ст. 24.12 Федерального закона от 29 июля 1998 г. N 135-ФЗ "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" государственная кадастровая оценка проводится по решению исполнительного органа государственной власти субъекта Российской Федерации или в случаях, установленных законодательством субъекта Российской Федерации, по решению органа местного самоуправления не чаще чем один раз в течение трех лет (в городах федерального значения не чаще чем один раз в течение двух лет) и не реже чем один раз в течение пяти лет с даты, по состоянию на которую была проведена государственная кадастровая оценка.

Как разъяснено в п. 16 Постановления Пленума ВС РФ от 30 июня 2015 г. N 28, необходимо учитывать, что в случае утверждения и внесения в ходе рассмотрения дела в государственный кадастр недвижимости результатов очередной кадастровой оценки, применимых к спорному объекту недвижимости, заявитель не вправе изменить требования в порядке ч. 1 ст. 39 ГПК РФ, ч. 1 ст. 46 КАС РФ и оспорить результаты очередной кадастровой оценки. В таком случае заявитель вправе обратиться в суд с самостоятельным требованием при условии соблюдения досудебного порядка урегулирования спора, когда это установлено законом, и представления соответствующих доказательств.

Впрочем, на фоне столь жесткой судебной практики высших судебных органов некоторое послабление было введено законодателем: в соответствии с современной редакцией ст. 24.20

Федерального закона "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" в случае исправления технической ошибки в сведениях государственного кадастра недвижимости о величине кадастровой стоимости сведения о кадастровой стоимости используются для целей, предусмотренных законодательством Российской Федерации, с даты внесения в государственный кадастр недвижимости соответствующих сведений, содержащих техническую ошибку. В случае изменения кадастровой стоимости по решению комиссии или суда в порядке, установленном ст. 24.18 указанного Федерального закона, сведения о кадастровой стоимости, установленной решением комиссии или суда, применяются для целей, предусмотренных законодательством Российской Федерации, с 1 января календарного года, в котором подано соответствующее заявление о пересмотре кадастровой стоимости, но не ранее даты внесения в государственный кадастр недвижимости кадастровой стоимости, которая являлась предметом оспаривания.

По предшествующему периоду актуально следующее разъяснение: на основании новой редакции п. 1 ст. 391 НК РФ, ст. 24.20 Федерального закона "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" (с учетом переходных норм п. 8 ст. 3 Федерального закона от 21 июля 2014 г. N 225-ФЗ, то есть по заявлениям, рассмотренным комиссией (судом) до 22 июля 2014 г.) для целей исчисления земельного налога установленная комиссией (судом) кадастровая стоимость земельного участка подлежит применению с момента вынесения решения комиссией (вступления решения суда в законную силу) <1138>.

<1138> Рекомендации Научно-консультативного совета при АС Волго-Вятского округа "Вопросы применения налогового законодательства" (по итогам заседания 28 мая 2015 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2015. N 4; СПС "Гарант"; СПС "КонсультантПлюс"; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

Процедура определения и утверждения кадастровой стоимости земельного участка включает ряд этапов, в которые входят как ненормативные правовые акты (действия), так и нормативные правовые акты органов власти (ст. 24.11 Федерального закона "Об оценочной деятельности в Российской Федерации"). Соответственно, с соблюдением правил подведомственности (подсудности) могут быть оспорены нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов федерации, утвердившие данные результаты (в т.ч. Определения ВС РФ от 31 октября 2012 г. N 53-АПГ12-14, от 14 ноября 2012 г. N 49-АПГ12-9, от 6 марта 2013 г. N 67-АПГ13-3, от 13 марта 2013 г. N 53-АПГ13-1, от 29 января 2014 г. N 33-АПГ13-5, от 12 марта 2014 г. N 81-АПГ14-2). Кроме того, в ст. 24.19 указанного Федерального закона предусмотрен специализированный орган - комиссия по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости, решения которой могут быть оспорены в суде (в т.ч. Постановление Президиума ВАС РФ от 11 февраля 2014 г. N 13839/13).

Как ранее отмечалось, в Постановлении КС РФ от 2 июля 2013 г. N 17-П постулировано, что нормативные положения, содержащиеся в актах земельного законодательства, в той мере, в какой они определяют формирование налоговой базы по земельному налогу и тем самым непосредственно интегрированы в нормативно-правовой механизм регулирования налоговых отношений, не могут проявлять свое регулятивное воздействие в налоговой сфере по правилам, отличным от тех, которые установлены в отношении собственно актов законодательства о налогах и сборах, и, соответственно, они порождают юридически значимые последствия и подлежат применению для целей исполнения обязанности по уплате земельного налога начиная с того момента, который определяется в общем порядке, установленном на основании ст. 5 НК РФ. Иное означало бы возможность снижения конституционных гарантий прав налогоплательщиков исключительно по формальным основаниям, связанным с самой по себе отраслевой принадлежностью нормативных правовых актов, которые используются для целей налогообложения, что недопустимо.

В п. 18 Постановления Пленума ВС РФ от 30 июня 2015 г. N 28 разъяснено, что при рассмотрении дел о пересмотре кадастровой стоимости судам следует иметь в виду особенности действия во времени нормативного правового акта об утверждении результатов государственной кадастровой оценки. В той части, в какой эти нормативные правовые акты порождают правовые последствия для налогоплательщиков, они действуют во времени в порядке, определенном федеральным законом для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах (ст. 5 НК РФ). Например, нормативный правовой акт об утверждении результатов определения кадастровой стоимости, опубликованный 15 декабря 2014 года, для целей налогообложения подлежит применению с 1 января 2016 года.

Требования, направленные на признание задолженности безнадежной ко взысканию и списанию.

С одной стороны, как это следует, например, из Постановления Президиума ВАС РФ от 11 мая 2005 г. N 16504/04, исходя из ст. 59 НК РФ должностные лица налоговых органов, действующие в рамках

предоставленных им полномочий, не могут произвольно, исходя из собственного усмотрения, признавать долги по налогам и сборам нереальными ко взысканию и исключать из лицевого счета налогоплательщика соответствующие суммы. У инспекции не было оснований удовлетворять заявление общества о списании с лицевого счета налогоплательщика сумм долга, а у судов - понуждать налоговый орган принять решение об их списании. Суд по своей инициативе не вправе списывать долги налогоплательщика, безнадежные к взысканию.

Кроме того, само по себе содержание лицевых счетов, которые ведет налоговый орган, в общем случае оспорить затруднительно (Постановления Президиума ВАС РФ от 18 марта 2003 г. N 8156/02, от 11 мая 2005 г. N 16507/04).

С другой стороны, исходя из Постановлений Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2008 г. N 10405/07 и от 1 сентября 2009 г. N 4381/09, если на основании лицевых счетов налоговым органом выдана справка о задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам, числящейся за налогоплательщиком, без отражения информации о том, что на некоторую часть задолженности (на всю задолженность) уже утрачена возможность принудительного взыскания и это нарушает права налогоплательщика, не исключено заявление требований о признании действий по выдаче такой справки незаконными и о понуждении выдать справку с отражением таких требований.

В рамках такого процесса суд будет обязан исследовать вопрос о том, истекли ли сроки на принудительное взыскание задолженности по каждой сумме, и отразить данное обстоятельство в мотивировочной части решения. При этом в соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ безнадежными ко 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 случае 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.

После принятия такого решения судом налоговый орган будет вынужден списать задолженность и исключить ее из лицевого счета по п. п. 2 - 6 ст. 59 НК РФ.

Прочие вариации данного способа защиты прав отражены в следующих правовых позициях высшего судебного органа.

С одной стороны, исходя из п. 6 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 февраля 2004 г. N 76 "Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел об установлении фактов, имеющих юридическое значение" заявление об установлении факта исполнения определенным лицом обязанности не подлежит рассмотрению в порядке особого производства. В рассмотренном случае организация обратилась в арбитражный суд с требованием об установлении факта уплаты в федеральный бюджет налога на добавленную стоимость. Как указал ВАС РФ, обязанность по уплате налогов и сборов является публичной обязанностью налогоплательщика, каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы (ст. ст. 2, 3 НК РФ). В том случае, если между сторонами правоотношения возникли разногласия в отношении исполнения обязанности одной из сторон данного правоотношения, такие разногласия следует рассматривать как спор о праве. В данном случае спор о праве возник между налоговым органом и налогоплательщиком по поводу исполнения последним налоговой обязанности. Следовательно, факт исполнения обязанности одной из сторон правоотношения не подлежит установлению в арбитражном суде в порядке особого производства.

Кроме того, в п. 9 данного информационного письма разъяснено, что арбитражное процессуальное законодательство специально не предусматривает возможности в порядке особого производства давать правовую оценку поведению лица и признавать его, например, добросовестным векселедателем, титульным владельцем, законным пользователем, добросовестным налогоплательщиком и т.д. Правовая оценка действий (бездействия) лица может быть дана арбитражным судом при рассмотрении дела наряду с иными обстоятельствами, необходимыми для его разрешения, но не в самостоятельном порядке.

Однако в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 15 января 2013 г. N 10534/12, от 15 января 2013 г. N 7034/12 данная позиция подверглась коррекции. Впоследствии обобщенное разъяснение осуществлено в п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57. По мнению Суда, при рассмотрении споров, связанных с обжалованием налогоплательщиком действий налогового органа, выразившихся в предоставлении налогоплательщику в соответствии с подп. 10 п. 1 ст. 32 НК РФ справки с указанием в ней информации о наличии у налогоплательщика задолженности по уплате налогов, пеней, штрафов, возможность принудительного взыскания которых утрачена, судам необходимо исходить из следующего. По смыслу положений ст. 44 НК РФ утрата налоговым органом возможности принудительного взыскания сумм налогов, пеней, штрафа, то есть непринятие им в установленные сроки надлежащих мер ко взысканию, сама по себе не является основанием для прекращения обязанности налогоплательщика по их уплате и, следовательно, для исключения соответствующих записей из его лицевого счета. Согласно

взаимосвязанному толкованию норм подп. 5 п. 3 ст. 44 и подп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ исключение соответствующих записей из лицевого счета налогоплательщика возможно только на основании судебного акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, пеней, штрафов в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе в случае отказа в восстановлении пропущенного срока подачи в суд заявления о взыскании этих сумм. Вывод об утрате налоговым органом возможности взыскания налогов, пеней, штрафов в связи с истечением установленного срока их взыскания может содержаться в судебном акте по любому налоговому делу, в том числе и в мотивировочной части акта. Соответствующие записи должны быть исключены налоговым органом из лицевого счета налогоплательщика немедленно после вступления такого судебного акта в силу. При толковании подп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ судам необходимо исходить из того, что инициировать соответствующее судебное разбирательство вправе не только налоговый орган, но и налогоплательщик, в том числе путем подачи в суд заявления о признании сумм, возможность принудительного взыскания которых утрачена, безнадежными ко взысканию и обязанности по их уплате прекращенной. При отсутствии упомянутого судебного акта, в том числе до момента вступления его в силу, в выдаваемой налоговым органом справке должно быть отражено реальное состояние расчетов налогоплательщика по налогам, пеням, штрафам с учетом и тех задолженностей, возможность принудительного взыскания которых утрачена. Вместе с тем исходя из необходимости соблюдения баланса частных и публичных интересов и отражения в указанной справке объективной информации такая справка должна содержать сведения об утрате налоговым органом возможности принудительного взыскания соответствующих сумм в связи с истечением установленного срока их взыскания.

В настоящее время в силу подп. 4.1 п. 1 ст. 59 НК РФ безнадежными ко 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 случае вынесения судебным приставом-исполнителем постановления об окончании исполнительного производства при возврате взыскателю исполнительного документа по основаниям, предусмотренным п. п. 3 и 4 ч. 1 ст. 46 Федерального закона от 2 октября 2007 г. N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве", если с даты образования недоимки и (или) задолженности по пеням и штрафам прошло более пяти лет, в следующих случаях:

- ее размер не превышает размера требований к должнику, установленного законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве) для возбуждения производства по делу о банкротстве;

- судом возвращено заявление о признании должника банкротом или прекращено производство по делу о банкротстве в связи с отсутствием средств, достаточных для возмещения судебных расходов на проведение процедур, применяемых в деле о банкротстве.

Указанный размер требований к должнику следует из п. 2 ст. 6 Федерального закона от 26 октября 2002 г. N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)": в общем случае производство по делу о банкротстве может быть возбуждено арбитражным судом при условии, что требования к должнику - юридическому лицу в совокупности составляют не менее чем триста тысяч рублей, к должнику-гражданину - не менее чем пятьсот тысяч рублей.

Соответственно, в данной части не исключена защита прав путем обжалования, например, бездействия судебного пристава-исполнителя, выражающегося в невынесении постановления о прекращении исполнительного производства по указанным основаниям.

Требования о присуждении компенсации за нарушение права на исполнение в разумный срок судебного акта.

Как разъяснено в п. 1 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 23 декабря 2010 г. N 30/64 "О некоторых вопросах, возникших при рассмотрении дел о присуждении компенсации за нарушение права на судопроизводство в разумный срок или права на исполнение судебного акта в разумный срок", данная компенсация может быть присуждена в случае нарушения разумных сроков исполнения судебных актов, предусматривающих выплаты за счет средств федерального бюджета, бюджета субъекта Российской Федерации, местного бюджета. Иными словами, если первичный судебный акт, принятый в пользу налогоплательщика, предполагает такие выплаты (возврат излишне уплаченного (взысканного) налога, возмещение косвенного налога, возмещение убытков и т.д.), то налогоплательщик, не получивший в разумный срок исполнения по такому судебному акту, вправе заявлять дополнительные требования о присуждении компенсации.

Именно таким образом и были заявлены требования в рамках дела, рассмотренного в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 декабря 2012 г. N 10237/04: организация требовала компенсации за длительное (более шести лет) неисполнение решения арбитражного суда, предусматривающего выплату процентов по ст. 176 НК РФ в размере 1990354 руб. из федерального бюджета. Суд отметил, что исполнение судебного акта является публичной обязанностью государства, в

связи с чем именно на государственных органах, ответственных за исполнение решения суда, лежит обязанность по своевременному совершению действий, направленных на удовлетворение интересов взыскателя. Обязанность по выплате процентов в случае установления судом факта нарушения действующего законодательства является денежным обязательством, реализация которого предполагает в конечном итоге обращение взыскания на средства бюджета. На этом основании ВАС РФ присудил заявителю истребованную им компенсацию в размере 200000 руб.

Следует отметить интересную особенность, проявляющуюся в делах о присуждении компенсации подобного рода. В п. 154 Постановлении ЕСПЧ от 15 января 2009 г. по делу "Бурдов против Российской Федерации" (N 2) разъяснено, как именно ЕСПЧ определяет размер компенсации морального вреда за нарушение права на исполнение судебного акта. Таким образом, данная компенсация, предусмотренная в отечественном законодательстве, по меньшей мере имеет сходную правовую природу с компенсацией морального вреда, что признается в современных научных исследованиях <1139>. Это подтверждается и тем, что в силу ч. 4 ст. 1 Федерального закона от 30 апреля 2010 г. N 68-ФЗ "О компенсации за нарушение права на судопроизводство в разумный срок или права на исполнение судебного акта в разумный срок" присуждение компенсации за нарушение права на судопроизводство в разумный срок или права на исполнение судебного акта в разумный срок лишает заинтересованное лицо права на компенсацию морального вреда за указанные нарушения.

<1139> Никитина А.В. Разумный срок судебного разбирательства и исполнения судебных актов: практика получения справедливой компенсации: Монография. М., 2012; СПС "КонсультантПлюс".

При этом каких-либо четких ориентиров для расчета размера компенсации морального вреда нет ни в отечественном законодательстве (в т.ч. ст. 151 "Компенсация морального вреда" и гл. 59 "Обязательства вследствие причинения вреда" ГК РФ), ни в обобщенной практике высших судебных органов (в т.ч. Постановление Пленума ВС РФ от 20 декабря 1994 г. N 10 "Некоторые вопросы применения законодательства о компенсации морального вреда"). В частности, указанные источники не позволяют определить ни минимальный, ни максимальный размер присуждаемой компенсации и содержат крайне обобщенные ориентиры для ее расчета. Соответственно, вполне справедлива позиция А. Аузана относительно того, что в отсутствие норм гражданского права об оценке морального вреда данные нормы в настоящее время фактически сформировали суды <1140>. В итоге, поскольку норм, позволяющих точно рассчитать компенсацию за нарушение права на исполнение судебного акта в упомянутом Федеральном законе от 30 апреля 2010 г. N 68-ФЗ не имеется, некоторое время эта компенсация взыскивалась только исходя из судейского усмотрения и уже сформировавшейся судебной практики, то есть по модели судебного прецедента.

<1140> Аузан А. Институциональная экономика для чайников. М., 2011. С. 91.

Впоследствии значимым ориентиром для расчета компенсации стало Постановление Президиума ВАС РФ от 12 марта 2013 г. N 8711/12. Суд со ссылкой на позицию ЕСПЧ, изложенную в Постановлении от 8 ноября 2007 г. по делу "ООО ПКГ "Сиб-ЮКАСС" против России", фактически согласился с тем, что возможно присуждение компенсации, исчисляемой (от взысканной в неисполненном решении суммы) по ставке рефинансирования ЦБ РФ. Кроме того, само по себе решение Суда о взыскании компенсации предполагает дополнительные начисления на присужденную сумму компенсации, опять же по ставке рефинансирования ЦБ РФ плюс 3 процента, с момента принятия решения суда и до полной уплаты суммы компенсации.

Поскольку взыскатель потенциально может уступить другому лицу свое право на истребование присужденного долга с публично-правового образования, следует иметь в виду Постановление Президиума ВАС РФ от 26 ноября 2013 г. N 6508/13: замена взыскателя в исполнительном производстве не может влиять на порядок исчисления сроков на подачу заявления о присуждении компенсации.

Переходя к рассмотрению **условно-активных** способов защиты прав, следует отметить **возражения частного субъекта на акт проверки**.

В силу п. 6 ст. 100 НК РФ лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение одного месяца со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Сходная норма содержится в п. 5 ст. 101.4 НК РФ: лицо, совершившее налоговое правонарушение,

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

По истечении указанных сроков руководитель налогового органа вправе принять решение по результатам проверки (п. 1 ст. 101, п. 6 ст. 101.4 НК РФ). При этом акт проверки может быть направлен проверенному лицу по почте и считается врученным на шестой рабочий день считая с даты отправки заказного письма (п. 4 ст. 31, п. 6 ст. 100, п. 4 ст. 101.4 НК РФ). Соответственно, на практике вполне может возникнуть такая ситуация: в действительности акт получен после расчетного срока, вследствие чего частный субъект может исчислить срок на представление возражений от даты фактического получения акта, а налоговый орган - от презюмируемой даты получения акта. В данной ситуации частный субъект по меньшей мере вправе знать о времени и месте рассмотрения материалов проверки (п. 2 ст. 101, п. 7 ст. 101.4 НК РФ) и, соответственно, иметь представление о дате рассмотрения материалов проверки, до которой ему следует представить возражения.

Но из НК РФ и практики высших судебных органов пока не следует, что налоговый орган, принявший решение по результатам проверки в отсутствие возражений на акт проверки (до истечения срока на их представление), но надлежащим образом известивший проверенное лицо о времени и месте рассмотрения материалов, несет риск признания такого решения недействительным (отмены) по безусловным основаниям п. 14 ст. 101, п. 12 ст. 101.4 НК РФ. Кроме того, в Определении КС РФ от 22 марта 2011 г. N 380-О-О нарушение налоговым органом месячного срока на возражения плательщика (представление налогоплательщику срока в меньшем размере) не было расценено как безусловное основание для признания недействительным решения по результатам проверки.

Возражения частного субъекта в процедуре рассмотрения материалов проверки.

Квасисудебная процедура рассмотрения материалов выездной (камеральной) налоговой проверки урегулирована в ст. 101 НК РФ (п. п. 1 - 6). Основная задача данной процедуры, как это следует, например, из п. 14 ст. 101 НК РФ, - обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения. Процедура рассмотрения материалов проверки, проведенной в порядке п. п. 1 - 5 ст. 101.4 НК РФ, имеет те же особенности и проводится по правилам п. п. 6 - 7 данной статьи.

То, что указанные процедуры носят квазисудебный характер, подтверждается тем, что в ряде Приказов ФНС России (в т.ч. от 12 декабря 2006 г. N САЭ-3-08/844@) упоминается такой документ, как протокол рассмотрения материалов проверки (иных мероприятий налогового контроля). Кроме того, в п. 7 ст. 101.4 НК РФ прямо указано, что при рассмотрении материалов налоговой проверки ведется протокол.

Возражения частного субъекта при судебном взыскании с него обязательных платежей.

В п. 2 ст. 45 НК РФ предусматриваются случаи, когда взыскание налога (пени, санкций) с налогоплательщика производится только в судебном порядке. С учетом Постановления Президиума ВАС РФ от 11 мая 2010 г. N 17832/09 и п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 17 мая 2007 г. N 31 на практике судебное взыскание налога (пени, санкций) наиболее часто производится налоговыми органами:

- с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями (ст. 48 НК РФ);
- крупных, т.е. более 5 млн. руб., сумм с организаций, которым открыт лицевой счет (подп. 1 п. 2 ст. 45 НК РФ);

- с организаций или индивидуальных предпринимателей, если налоговый орган пропустил двухмесячный срок на принятие решения о взыскании налога за счет денежных средств (п. 3 ст. 46 НК РФ) или годичный срок на принятие решения о взыскании налога за счет иного имущества (п. 1 ст. 47 НК РФ).

Процессуальные кодексы (ч. 1 ст. 41 АПК РФ, ч. 1 ст. 35 ГПК РФ, п. 8 ч. 1 ст. 45 КАС РФ) предусматривают право ответчика возражать против заявленных требований, не исключая возражений налогоплательщика против требований налогового органа. **Ab assuetis non fit injuria** - нарушение юридического права не перестает быть им ввиду отсутствия сопротивления <1141>. При этом не имеет значения, на чем именно основаны требования налогового органа - на информации, полученной от регистрирующих органов (ст. 85 НК РФ) или от налогового агента (подп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ); на декларации или на расчете авансового платежа самого налогоплательщика (ст. 80 НК РФ) либо на решении налогового органа по результатам проверки (ст. ст. 101, 101.4 НК РФ). В последнем случае для предъявления суду возражений и обоснования незаконности решения не требуется предварительного обжалования и признания недействительным данного ненормативного акта.

В п. 58 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено следующее: при рассмотрении заявления налогового органа о взыскании с налогоплательщика - организации или индивидуального предпринимателя недоимки, пеней, штрафа, предъявленного на основании п. 3 ст. 46 НК РФ, суду необходимо исходить из того, что действующее законодательство о налогах и сборах не содержит специального указания на то, что непринятие налогоплательщиком мер к оспариванию решения налогового органа о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения должно расцениваться как его согласие с заявленным требованием. Поэтому в том случае, когда налоговый орган пропустил срок на беспорное списание сумм недоимки, пеней, штрафа, установленный п. 3 ст. 46 НК РФ, и обратился с соответствующим заявлением в суд, данное требование подлежит рассмотрению по существу.

Ограниченные сроки на обжалование ненормативных правовых актов, а также обязательное административное досудебное обжалование при использовании данного способа защиты прав никакого значения не имеют, поскольку процедура обжалования не применяется. Очевидно также и то, что подобным способом опровергать презумпцию законности актов налоговых органов может только ограниченный круг лиц.

Возражения должника в процедуре банкротства.

Исходя из п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25, в силу Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" для целей возбуждения дела о банкротстве учитываются только те требования об уплате обязательных платежей, которые подтверждены решениями налогового (таможенного) органа о взыскании задолженности за счет имущества должника. При этом судам следует учитывать, что решение о взыскании задолженности за счет имущества должника, а также то обстоятельство, что указанное решение не было оспорено на момент подачи заявления о признании должника банкротом, не являются безусловными доказательствами, свидетельствующими об обоснованности предъявленных требований. При заявлении должником в отношении этих требований возражений по существу уполномоченный орган должен доказать задолженность по обязательным платежам путем представления доказательств, содержащих данные об основаниях, моменте возникновения и размере недоимки.

Дальнейшее развитие данной позиции произведено в п. 23 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 25: пропуск установленного ч. 3 ст. 198 АПК РФ трехмесячного срока на подачу заявления об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, представляемых уполномоченным органом в обоснование предъявленных требований, не лишает должника или арбитражного управляющего права заявить возражения в отношении этих требований в порядке, определенном ст. ст. 71, 100 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)". Данные возражения подлежат рассмотрению по существу.

На практике подобный способ защиты прав был реализован, например, в деле, которое рассмотрено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 июня 2012 г. N 17140/11. ВАС РФ отметил, что само по себе решение налогового органа об имеющейся задолженности общества перед бюджетом не является обстоятельством, освобождающим налоговый орган от обязанности доказать факт такой задолженности. В нарушение приведенных положений суды освободили инспекцию от доказывания обстоятельств, свидетельствующих о наличии установленных законом оснований для начисления и взыскания спорной суммы, и не рассмотрели возражения должника по существу.

Соответственно, вне зависимости от оспаривания решений о взыскании налога за счет имущества и предшествовавших им ненормативных правовых актов, должник (налогоплательщик) имеет право возражать против требований налоговых органов и обосновывать отсутствие задолженности (либо невозможность ее принудительного взыскания), а налоговый орган вынужден будет доказывать ее наличие и возможность принуждения к уплате, вне зависимости от давности ее возникновения и способа фиксации. Трехмесячный срок на обжалование, а также обязательное административное досудебное обжалование в данном случае также не будут иметь значения в силу опровержения презумпции законности ненормативных правовых актов в рамках иной процедуры.

Безусловно, отрицательной стороной такого способа защиты прав является сама процедура банкротства, которая может быть применена к организации или индивидуальному предпринимателю.

Следует отметить, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 марта 2011 г. N 14044/10 выражена правовая позиция по следующему "пограничному" вопросу. Процедуры банкротства в отношении организации были прекращены в связи с погашением задолженности перед кредиторами (в том числе перед бюджетом), после чего организация обжаловала уже исполненное решение налогового органа о взыскании налогов за счет денежных средств на счетах в банках. По мнению организации, взысканная задолженность не являлась текущей и не могла быть принудительно взыскана, вследствие чего решение незаконно. Суд заключил, что несоблюдение порядка взыскания обязательных платежей с

предприятия, находящегося в стадии банкротства, могло бы нарушить права и законные интересы кредиторов. Однако данных о таких нарушениях в материалах дела не имеется. Наоборот, все требования кредиторов в ходе процедуры внешнего управления были удовлетворены. В рассматриваемом деле с учетом установленных фактических обстоятельств обращение предприятия в арбитражный суд свидетельствует о направленности действий предприятия не на защиту нарушенных прав, а исключительно на уклонение от исполнения обязанности по уплате налогов, пеней и штрафов, взысканных на основании признанного законным в судебном порядке решения налогового органа.

Примечательны сведения, приведенные В.В. Витрянским: в России при процедурах банкротства платежеспособность восстанавливается лишь в 20 делах из 30 тысяч <1142>, то есть в 0,06% случаев.

<1142> URL: <http://www.newizv.ru/economics/2012-02-13/159095-ni-kreditoru-ni-dolzhniku.html>.

Приведенный перечень способов защиты прав налогоплательщиков и иных частных субъектов не является исчерпывающим. Очевидно, могут быть выделены и иные способы защиты прав, более или менее актуальные в конкретной ситуации.

Например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 июня 2010 г. N 2408/09 была рассмотрена ситуация, в которой с налогоплательщика (института) судебными актами была взыскана задолженность по налогам, доначисленная налоговым органом по результатам налоговой проверки. Впоследствии КС РФ признал положения законодательства, ставшие основанием для доначисления, неконституционными. ВАС РФ отметил, что право лица может быть нарушено ненормативным правовым актом, принятым на основании закона, признанного в последующем не соответствующим Конституции РФ. Поскольку по делам об оспаривании ненормативных правовых актов, в признании которых недействительными судом было отказано, принудительное исполнение не осуществляется, то восстановление права лица, не являвшегося участником конституционного судопроизводства, производится путем прекращения исполнения указанного акта государственным органом, принявшим этот акт. Несовержшение государственным органом действий, направленных на прекращение исполнения, может быть обжаловано в порядке, установленном гл. 24 АПК РФ. Учитывая вынесение по спорному налоговому правоотношению судебного акта о взыскании обязательных платежей, институт вправе был после принятия КС РФ Постановления от 22 июня 2009 г. N 10-П обратиться с заявлением о прекращении исполнения названного судебного акта применительно к ч. 1 ст. 327 АПК РФ.

Тот же подход можно видеть в п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2012 г. N 37 "О некоторых вопросах, возникающих при устранении ответственности за совершение публично-правового правонарушения": после устранения ответственности исполнительное производство, возбужденное на основании исполнительного документа арбитражного суда, подлежит прекращению арбитражным судом в порядке, определенном ст. 327 АПК РФ. Принимая во внимание указанное обстоятельство, в случае если на основании судебного акта, предусматривающего взыскание соответствующей санкции, исполнительный лист еще не был выдан, после даты устранения ответственности исполнительный лист на основании такого судебного акта не выдается.

Еще один пример: в Постановлении Президиума ВАС РФ от 14 декабря 2010 г. N 3809/07 рассматривалась ситуация, в которой налогоплательщик, исполняя решение суда, впоследствии отмененное, уплатил в бюджет штраф, наложенный налоговым органом. Как указал Суд, предусмотренный в ст. 325 АПК РФ институт поворота исполнения судебного акта призван восстановить права ответчика, которые были нарушены в результате исполнения судебного акта, впоследствии отмененного судом вышестоящей инстанции или тем же судом, пересмотревшим дело по вновь открывшимся обстоятельствам. Лицо, чьи права нарушены, вправе требовать их защиты любыми способами, установленными законом, в том числе и путем предъявления заявления в порядке, предусмотренном ст. 325 АПК РФ, о повороте исполнения судебного акта, в связи с этим налогоплательщик вправе был обратиться как с самостоятельным требованием к инспекции о возврате из бюджета неосновательно полученных денежных средств, так и направив заявление о повороте исполнения решения суда.

Достаточно интересный способ защиты прав частных субъектов рассмотрен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 ноября 2010 г. N 6763/10. С одной стороны, Суд, проанализировав ст. ст. 1069 и 1099 ГК РФ, пришел к выводу, что невозможно возмещение морального вреда предпринимателю за вред, причиненный публичной властью. С другой - основываясь на статьях 34, 35 и 55 Конституции РФ, Суд заключил, что, если орган государственной власти допустил незаконное вмешательство в осуществление лицом предпринимательской деятельности, такое лицо должно иметь возможность получить справедливую денежную компенсацию причиненного ему нематериального вреда. В рассматриваемом случае имело место грубое нарушение охраняемых Конституцией РФ прав истца со стороны должностного лица государственного органа, и отказ в присуждении такой компенсации означал

бы отказ в правосудии. Следует отметить, что термин "нематериальный вред" применительно к юридическим лицам упомянут, например, в Определении КС РФ от 4 декабря 2003 г. N 508-О.

Последующая конкретизация идей о нематериальном вреде произведена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 июля 2012 г. N 17528/11. По мнению Суда, по смыслу ч. 3 ст. 55 Конституции РФ любое вмешательство государства в осуществление этих прав может иметь место только на основе федерального закона и только для достижения определенных в названной статье целей. Произвольное вмешательство в частные дела не допускается (п. 1 ст. 1 ГК РФ). Следовательно, если орган государственной власти, иной субъект допустил незаконное вмешательство в осуществление лицом предпринимательской деятельности и в результате вмешательства был причинен вред деловой репутации данного лица, такое лицо должно иметь возможность получить справедливую денежную компенсацию причиненного ему нематериального вреда в соответствии с действующим законодательством. С учетом изложенного и на основании п. 2 ст. 1099 ГК РФ подлежит компенсации нематериальный (репутационный) вред, причиненный действиями (бездействием), нарушающими имущественные права юридического лица. Следовательно, юридическое лицо, чье право на деловую репутацию нарушено действиями по распространению сведений, порочащих такую репутацию, вправе требовать возмещения нематериального (репутационного) вреда при доказанности общих условий деликтной ответственности (наличия противоправного деяния со стороны ответчика, неблагоприятных последствий этих действий для истца, причинно-следственной связи между действиями ответчика и возникновением неблагоприятных последствий на стороне истца), за исключением условия о вине ответчика, поскольку действующее законодательство (ст. 1100 ГК РФ) не относит вину к необходимым условиям ответственности за вред, причиненный распространением сведений, порочащих деловую репутацию. При этом с учетом специфики рассматриваемого спора необходимо учесть, что противоправный характер действий ответчика должен выражаться в распространении вовне (сообщении хотя бы одному лицу), в частности посредством публикации, публичного выступления, распространения в средствах массовой информации, сети "Интернет", с помощью иных средств телекоммуникационной связи, определенных сведений об истце, носящих порочащий (направленный на формирование негативного общественного мнения о деловых качествах истца) и не соответствующий действительности характер. Для подтверждения наступления неблагоприятных последствий в виде нематериального вреда деловой репутации истца необходимо установить факт сформированной деловой репутации истца, а также факт утраты доверия к его репутации, следствием чего может быть сокращение числа клиентов и утрата конкурентоспособности. При выявлении причинно-следственной связи между действиями ответчика и возникновением неблагоприятных последствий на стороне истца суды должны учитывать наличие реальной возможности влияния действий ответчика на формирование мнения об истце у третьих лиц.

Впрочем, ст. 151 ГК РФ не исключает возможности взыскания компенсации морального вреда, причиненного в том числе действиями органов публичной власти (Определения КС РФ от 24 января 2013 г. N 125-О, от 3 июля 2008 г. N 734-О-П, от 16 октября 2001 г. N 252-О и др.).

Однако в Определении ВС РФ от 17 августа 2015 г. по делу N 309-ЭС15-8331 отмечается, что согласно разъяснениям, содержащимся в абз. 4 п. 2 Постановления Пленума ВС РФ от 20 декабря 1994 г. N 10 "Некоторые вопросы применения законодательства о компенсации морального вреда", под моральным вредом понимаются нравственные или физические страдания, причиненные действиями (бездействием), посягающими на принадлежащие гражданину от рождения или в силу закона нематериальные блага, или нарушающими его личные неимущественные права, либо нарушающими имущественные права гражданина. В силу ч. 2 ст. 1099 ГК РФ моральный вред, причиненный действиями (бездействием), нарушающими имущественные права гражданина, подлежат компенсации только в случаях, предусмотренных законом. Таким образом, из буквального содержания вышеприведенных положений закона и разъяснений Пленума следует, что компенсация морального вреда возможна в случаях причинения такого вреда гражданину действиями, нарушающими его личные неимущественные права либо посягающими на принадлежащие гражданину другие нематериальные блага. В иных случаях компенсация морального вреда может иметь место лишь при наличии прямого указания об этом в законе. Статья 1069 ГК РФ, регулирующая гражданско-правовую ответственность за вред, причиненный публичной властью, прямо не предусматривает компенсации морального вреда юридическому лицу.

В п. 11 ст. 7 Закона РФ "О налоговых органах Российской Федерации" установлено, что налоговыми органами предоставляется право предъявлять в суде и арбитражном суде иски о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам. Данная неоднозначная норма уже фактически полностью нивелирована сложившейся судебной практикой. В частности, в п. 85 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. N 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации": нарушение стороной сделки закона или иного правового акта, в частности уклонение от уплаты налога, само по себе

не означает, что сделка совершена с целью, заведомо противной основам правопорядка или нравственности. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 6 ноября 2012 г. N 8728/12 отмечается, что обращение инспекции в суд с требованием о признании сделки недействительной по основанию ее совершения от имени контрагента налогоплательщика неустановленным лицом выходит за рамки полномочий налогового органа, а заявленный иск не подлежит удовлетворению. Из доводов, заявленных инспекцией при рассмотрении настоящего дела, следует, что целью обращения в суд с требованием о признании спорной сделки недействительной являлось доказывание факта ее несовершенства и отсутствия реального выполнения работ со стороны контрагента налогоплательщика. Однако указанные выводы, сделанные на основе установленных в ходе налоговой проверки обстоятельств, свидетельствующих, по мнению инспекции, об отсутствии у контрагента налогоплательщика реальной возможности выполнения работ, могли быть сделаны при рассмотрении материалов налоговой проверки вне зависимости от признания спорной сделки ничтожной и в дальнейшем проверены судом в рамках налогового спора при оспаривании вывода налогового органа о получении обществом необоснованной налоговой выгоды.

Достаточно интересный спор, включающий как публично-правовые, так и частноправовые элементы, рассмотрен в Определении ВС РФ от 27 августа 2015 г. N 306-ЭС15-3428. Орган по управлению государственным имуществом требовал от общества с ограниченной ответственностью, которое приобрело в собственность земельный участок, неосновательное обогащение за период с 26 декабря 2011 г. (даты подачи заявления обществом о выкупе земельного участка) по 28 апреля 2013 г. (даты государственной регистрации права собственности общества на земельный участок) на основании положений ст. 1102 ГК РФ, применив при определении размера неосновательного обогащения ставку земельного налога. По мнению ВС РФ, с учетом п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 г. N 54 "О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога" до приобретения земельного участка в собственность в установленном законом порядке общество, исходя из п. 1 ст. 65 ЗК РФ, не могло использовать участок на иных условиях, кроме как на условиях аренды, и в отсутствие заключенного договора аренды было обязано уплачивать неосновательное обогащение в размере арендной платы.

В силу наличия "горизонтальных" налоговых правоотношений не исключаются и соответствующие споры частных (публичных) субъектов между собой, в том числе в судах. Например, исходя из Определения ВС РФ от 19 июля 2011 г. N 41-В11-4 (частные "горизонтальные" налоговые споры) с поручителей - физических лиц как убытки были взысканы суммы налоговых доначислений, которые относились к юридическому лицу. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 марта 2011 г. N 13661/10 рассматривался спор, в рамках которого индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с иском к Департаменту муниципального имущества о признании недействительными (ничтожными) пункта договора купли-продажи объекта муниципального имущества в части указания цены продажи объекта недвижимости без учета НДС. Суд, в частности, отметил, что гражданское законодательство не предусматривает возможность уменьшения на сумму НДС ранее согласованной сторонами договорной цены имущества, определенной независимым оценщиком, в которую сумма налога не включалась.

Еще вариант - ст. 231 НК РФ, возлагающая на налоговых агентов по НДС квазипубличные функции по возврату налога, излишне удержанного из выплат налогоплательщику, сама по себе предполагает возможность подобных споров между налогоплательщиком и налоговым агентом. Не исключено, что агент, возвративший на основании решения суда общей юрисдикции налогоплательщику излишне удержанный с него и перечисленный в бюджет НДС, решит воспользоваться своим правом, закрепленным в п. 1 ст. 231 НК РФ, и истребовать налог из бюджета в порядке ст. 78 НК РФ, обратившись к налоговому органу. В этой ситуации, как представляется, актуальна позиция, изложенная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 апреля 2011 г. N 16312/10. При наличии вступившего в силу решения суда общей юрисдикции, обязавшего агента вернуть НДС налогоплательщику, налоговый орган обязан возместить агенту данную сумму, вне зависимости от своей позиции по вопросу излишнего удержания НДС агентом. Впрочем, в Определении ВС РФ от 9 апреля 2013 г. N 204-КГ13-2 был рассмотрен спор между налогоплательщиком - физическим лицом и налоговым агентом о взыскании излишне удержанного НДС.

Другие примеры частных налоговых споров. В силу п. 3 ст. 168 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик НДС обязан выставить покупателю счета-фактуры не позднее пяти календарных дней считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг). Споры, связанные с неисполнением обязанности по выставлению счетов-фактур, рассматривались, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 30 марта 2004 г. N 101/04, в Постановлениях ФАС ВВО от 15 мая 2009 г. N А17-5439/2008 и N А17-5438/2008.

Также следует отметить, что являются достаточно обычным явлением споры по поводу взыскания НДС одним частным субъектом с другого (п. п. 8, 9 информационного письма Президиума ВАС РФ от 10 декабря 1996 г. N 9 "Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на добавленную

стоимость"; п. 15 информационного письма Президиума ВАС РФ от 24 января 2000 г. N 51 "Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда", Постановления Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2009 г. N 16318/08 и от 29 сентября 2010 г. N 7090/10, от 18 сентября 2012 г. N 3139/12, от 6 ноября 2012 г. N 7141/12).

Пример публичного "горизонтального" налогового спора приведен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 декабря 2010 г. N 10490/10: муниципальное образование заявляло требование о взыскании с Российской Федерации в лице Минфина РФ убытков, причиненных незаконными действиями налогового органа, выразившихся в необоснованном возврате из бюджета земельного налога. В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. N 6870/08 и от 23 ноября 2010 г. N 10062/10 муниципальное образование требовало признать незаконными действия налогового органа, выразившиеся в возврате за счет местного бюджета налогоплательщику земельного налога.

Не менее интересный вариант публичного "горизонтального" налогового спора приведен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 февраля 2014 г. N 13839/13: орган местного самоуправления, сочтя, что установленная комиссией по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости рыночная стоимость спорного земельного участка недостоверна и необоснованна, обратился в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным и отмене решения комиссии. По мнению Суда, несмотря на то что органы местного самоуправления не являются непосредственно участниками процесса по определению кадастровой стоимости земельного участка, а также не являются участниками комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости, кадастровая стоимость является налоговой базой земельного налога, который представляет собой один из доходов городских округов, зачисляемый в местные бюджеты по нормативу 100%. Поэтому результаты определения кадастровой стоимости земельных участков, находящихся на территории муниципального образования и являющихся объектами налогообложения, затрагивают права в сфере экономической деятельности не только правообладателей земельных участков, но и муниципалитетов. Таким образом, орган местного самоуправления, на территории которого находится объект недвижимости, имеет правовой интерес в участии в судебном процессе, связанном с оспариванием решений комиссий по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости об установлении кадастровой стоимости в размере рыночной, в том числе наделен правом на самостоятельное оспаривание таких решений.

Еще примеры публичных "горизонтальных" налоговых споров можно обнаружить в ряде иных актов высших судебных органов (в т.ч. в Определении КС РФ от 5 февраля 2004 г. N 71-О, в Определениях ВС РФ от 6 октября 2004 г. N 80-Г04-9, от 27 октября 2004 г. N 38-Г04-15, от 9 февраля 2005 г. N 58-Г04-56 и от 14 июня 2006 г. N 47-Г06-88). В делах данной категории органы местного самоуправления сочли недостаточными установленные областной властью нормативы отчислений от регулирующих налогов, причитающиеся соответствующему местному бюджету. Указанные споры имеют отношение к частным субъектам, поскольку в них рассматривается вопрос, какому именно публичному субъекту налогоплательщик уплачивает налог и в какой доле.

Как показывает практика, и в отсутствие изменений в законодательстве с течением времени будут появляться иные способы защиты прав частных субъектов, а актуальность современных способов будет изменяться. Так, исходя из Постановлений Президиума ВАС РФ от 18 марта 2003 г. N 8156/02, от 11 мая 2005 г. N 16507/04 налогоплательщик не имеет возможности влиять на содержание лицевых счетов, который ведет налоговый орган в отношении этого плательщика и уплачиваемых им налогов. Суд счел, что сама по себе информация, отраженная в лицевых счетах, прав налогоплательщика не нарушает. Но в решении от 25 декабря 2009 г. N ВАС-17582/08 Суд, рассматривая правила ведения лицевых счетов налоговыми органами, пришел к выводу, что их применение налоговыми органами приводит к нарушению прав и охраняемых законом интересов налогоплательщика. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 13 апреля 2010 г. N 17372/09 Суд сделал вывод, что отражение по лицевому счету определенной недоимки препятствовало защите прав налогоплательщика. Как следует из п. 80 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57, налогоплательщик вправе обжаловать действия (бездействие) налогового органа (должностного лица), выражающиеся в неосуществлении зачета (учета) уплаченных сумм, поскольку неверное отражение налоговым органом на лицевых счетах налогоплательщика состояния его расчетов с бюджетом существенно ограничивает возможности данного лица в сфере экономического оборота.

Соответственно, не исключено, что рано или поздно в судах может появиться новая категория дел - информационные споры по заявлениям налогоплательщиков об оспаривании содержания учетных данных налоговых органов. Одна из предпосылок к этому - ч. 1 ст. 14 Федерального закона от 27 июля 2006 г. N 152-ФЗ "О персональных данных": субъект персональных данных вправе требовать от оператора уточнения его персональных данных, их блокирования или уничтожения в случае, если персональные данные являются неполными, устаревшими, неточными, незаконно полученными или не являются необходимыми для заявленной цели обработки, а также принимать предусмотренные законом меры по защите своих прав.

Следует, однако, учитывать, что некоторые способы защиты прав в налоговых правоотношениях не признаются в качестве возможных. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 января 2011 г. N 8624/10 рассматривалось требование банка к налоговому органу о взыскании неосновательного обогащения, возникшего, по мнению банка, в результате того, что банк был вынужден по решению суда возместить своему клиенту убытки в виде сумм налогов, списанных с расчетного счета на основании ошибочно оформленных инкассовых поручений. По мнению Суда, обязанность по восстановлению на счете клиента незаконно списанных денежных средств является мерой гражданско-правовой ответственности банка за нарушение условий договора банковского счета, основанного на риске повышенной ответственности банка. Следовательно, перечисленная банком предприятию денежная сумма во исполнение решения арбитражного суда составляет убыток, возникший в результате неправомерных действий самого банка. Из положений ст. 1102 ГК РФ не следует, что факт привлечения банка к такой ответственности создает условия для квалификации спорной суммы как неосновательного обогащения третьих лиц (в данном случае - инспекции) за счет его собственных средств. Иное толкование указанной нормы права допускало бы возможность возложения на третьих лиц обязанности по возмещению убытков, возникающих из ненадлежащего исполнения банком договора банковского счета.

Кроме того, лицо, несогласное с судебным актом, в т.ч. и по налоговому спору, может обжаловать именно этот судебный акт в установленном порядке, но не действия суда (судьи) как государственного органа. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 26 мая 2009 г. N 1939/09 отмечается, что предъявленное обществом требование о признании незаконным бездействия суда, выразившегося в отказе выдачи копии дела, не относится к спорам материально-правового характера, поэтому арбитражный суд как орган судебной системы не мог являться ответчиком по данному делу, так как обжалование решений и действий (бездействия) судей, связанных с рассмотрением конкретного дела, возможно лишь в порядке инстанционного обжалования. Действующее законодательство не предусматривает возможности оспаривания действий (бездействия) суда, связанных с рассмотрением конкретного дела, в том числе касающихся нарушений процессуальных прав стороны спора, отдельно от производства по данному делу. В Постановлении КС РФ от 18 октября 2011 г. N 23-П разъяснено, что вступивший в законную силу, не отмененный и не измененный судебный акт не может рассматриваться как неправосудный, поскольку отсутствие подтверждения в установленном порядке незаконности и необоснованности этого судебного акта вышестоящей судебной инстанцией презюмирует его правосудность.

В современном арбитражном процессе существенно ограничены права прокурора по защите прав конкретного налогоплательщика. В п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 23 марта 2012 г. N 15 "О некоторых вопросах участия прокурора в арбитражном процессе" разъяснено, что, если при рассмотрении заявления прокурора об оспаривании ненормативного правового акта арбитражный суд установит, что оно предъявлено в интересах конкретного лица (лиц), в отношении которого акт принят, суд со ссылкой на п. 1 ст. 150 АПК РФ прекращает производство по делу об оспаривании ненормативного правового акта. В этом случае заинтересованное лицо вправе самостоятельно обратиться в арбитражный суд с заявлением на основании ст. 4 и ч. 1 ст. 198 АПК РФ.

Как следует из изложенного, современное законодательство на основании ст. 45 Конституции РФ предоставляет возможность защиты прав частного субъекта, а в определенных случаях - несколькими способами, что позволяет в большей степени обеспечить реальную защиту прав. Не исключена и возможность одновременного применения нескольких способов защиты прав. **Nemo prohibetur plurius defensionibus uti** - никому не запрещается защищаться различными способами <1143>. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 октября 2005 г. N 7445/05 отмечается, что выбор конкретного способа судебной защиты своих нарушенных или оспариваемых прав и законных интересов принадлежит заинтересованному лицу. Однако, как это разъяснено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 26 мая 2009 г. N 1939/09, из права каждого на судебную защиту его прав и свобод, как оно сформулировано в ст. 46 Конституции РФ, не следует право выбора гражданином по своему усмотрению той или иной процедуры судебной защиты - их особенности применительно к отдельным видам судопроизводства и категориям дел определяются исходя из Конституции РФ федеральным законом.

<1143> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 264.

Но нельзя не отметить, что защита прав, в том числе различными способами, - само по себе право налогоплательщика (иного частного субъекта налоговых правоотношений). Вполне справедлива позиция В.П. Малахова о том, что права человека провозглашает гражданское общество, но не гарантирует их; гарантами являются самостоятельность и активность самого человека <1144>. При этом немецкий правовед Р.ф. Иеринг не без оснований считал, что каждое право - право народа, как и право отдельного человека предполагает постоянную готовность к его отстаиванию. Интересу управомоченного в уважении и сохранении права всегда противостоит интерес другого в неуважении этого права <1145>. В сходном

ключе сформулирована, например, ст. 12 Конституции Японии: свободы и права, гарантируемые народу настоящей Конституцией, должны поддерживаться постоянными усилиями народа <1146>.

<1144> Малахов В.П. Мифы современной общеправовой теории. М., 2013. С. 96.

<1145> Иеринг Р.ф. Борьба за право // Избранные труды: В 2 т. СПб., 2006. Т. I. С. 24, 31, 32.

<1146> URL: http://ru.wikisource.org/wiki/Конституция_Японии.

На практике являются достаточно распространенными ситуации, в которых налогоплательщики, даже будучи полностью уверенными в незаконности действий налоговых органов, предпочитают проигнорировать нарушение своих прав. Это может происходить, например, в том случае, если "цена вопроса" несущественна по отношению к общим активам налогоплательщика, а прогнозируемые временные и прочие затраты на защиту прав несопоставимы с объемом их нарушения. Но и число ситуаций, в которых защита своих прав для налогоплательщиков является принципиальным вопросом выживания, более чем значительно. По этой причине наличие достоверной информации об актуальных в данный момент времени и соответствующих особенностям ситуации способах защиты прав является важным элементом деятельности большинства налогоплательщиков.

К сожалению, следует признать, что иногда могут иметь место постоянные нарушения прав налогоплательщиков, что, например, следует из сведений, приведенных в Постановлении ЕСПЧ от 9 января 2007 г. по делу "Компания "Интерсплав" (Intersplav) против Украины": заявитель безрезультатно жаловался в Генеральную прокуратуру, а также предъявил в хозяйственный суд более 140 исков к городской налоговой администрации и управлению государственного казначейства с целью взыскать проценты за просрочку возмещения. ЕСПЧ отметил, что следует признать обоснованным требование, согласно которому необходимость обжаловать такие отказы могла возникнуть лишь в одном или немногих случаях. Однако обращение заявителя к данному средству правовой защиты не заставило налоговые органы прекратить практику задержки возмещения сумм НДС даже после принятия судом решений в пользу заявителя. Систематический характер невыполнения властями своих обязательств привел к возложению на заявителя чрезмерного бремени.

Раздел II. ОСОБЕННАЯ ЧАСТЬ

Глава 5. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

5.1. Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (НДС) является **федеральным косвенным** налогом. В настоящее время он урегулирован гл. 21 НК РФ, которая действует с 1 января 2001 г. Ранее НДС уплачивался на основании Закона РФ от 6 декабря 1991 г. N 1992-1 "О налоге на добавленную стоимость", который ныне утратил силу. НДС может быть охарактеризован как один из наиболее сложных современных налогов, как в плане юридической конструкции, так и в плане правового регулирования.

По сведениям, приведенным С.Г. Пепеляевым, Е.В. Кудряшовой и М.В. Никоновой, предшествующими НДС практически во всех европейских государствах были различные налоги с оборота. Идею НДС приписывают Вильгельму фон Сименсу (Германия): в 1919 г. он предложил его прототип, называемый "облагороженным налогом с оборота". В Европе НДС впервые был введен в 1958 г. во Франции, в настоящее время он взимается более чем в 130 странах, но отсутствует, например, в США (хотя там установлен налог с продаж) <1147>. В законодательстве Европейского союза длительное время действовала Директива Совета ЕЭС от 17 мая 1977 г. N 77/388/ЕЕС, в настоящее время актуальна Директива Совета ЕС от 28 ноября 2006 г. N 2006/112/ЕС "Об общей системе налога на добавленную стоимость".

<1147> Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного налогообложения. М., 2015. С. 47, 52, 54, 107.

Согласно п. 1 ст. 143 НК РФ **налогоплательщиками** НДС в общем случае признаются организации; индивидуальные предприниматели; а также лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Объект налогообложения НДС, наиболее часто возникающий в деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, предусмотрен в подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ - **реализация** товаров

(работ, услуг) на территории Российской Федерации. В целях исчисления НДС передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг). Данный объект характерен для "внутреннего" НДС. Другой важнейший объект налогообложения НДС - **ввоз** товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (подп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ). Этот объект, соответственно, предопределяет "таможенный" НДС.

Следует напомнить, что общее определение термина "реализация товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем" дано в п. 1 ст. 39 НК РФ: передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе.

Таким образом, основным объектом налогообложения "внутреннего" НДС являются действия (деятельность) налогоплательщиков по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. Как таковая, "добавленная стоимость" в НК РФ не определяется и напрямую в качестве объекта налогообложения НДС не используется. Ранее в ст. 1 Закона РФ "О налоге на добавленную стоимость" (утратил силу) было установлено, что НДС представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. Е.В. Кудряшова приводит сведения о том, что в директивах Европейского союза определения добавленной стоимости также не было и нет <1148>.

<1148> Кудряшова Е.В. Налог на добавленную стоимость во всей своей универсальности // Налоги. 2015. N 3. С. 5 - 9.

Интересный подход к НДС следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 17 февраля 2009 г. N 9181/08: налогом на добавленную стоимость облагается фактически полученная экономическая выгода в денежной форме. Следует отметить, что экономическая выгода в денежной форме, исходя из ст. 41 НК РФ, также может облагаться налогом на прибыль организаций и НДФЛ.

Соответственно, если поступившие денежные средства в принципе не связаны с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), то по общему правилу они и не влияют на исчисление НДС. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 сентября 2009 г. N 4762/09 рассмотрен вопрос налогообложения убытков, вызванных потерей тепловой энергии при ее транспортировке. Суд указал, что в НК РФ отсутствуют нормы, позволяющие исчислять НДС от суммы убытков и требовать их взыскания с учетом данного налога. Из расчета количества тепловой энергии, теряемой в окружающую среду при отсутствии тепловой изоляции в сетях общества, и убытков компании следует, что размер убытков определен истцом как произведение количества теряемой энергии и стоимости 1 Гкал энергии без налога на добавленную стоимость. От итоговой суммы убытков исчислен этот налог (в размере 18%), сумма которого приплюсована к сумме убытков. Однако теряемая тепловая энергия не могла быть получена и фактически не была получена ее потребителями, имеющими договоры энергоснабжения с компанией, а общество, осуществляющее ее передачу, не является потребителем энергии. Дополнительно выработанная компанией тепловая энергия в связи с потерями в процессе ее транспортировки не была реализована.

Сходный подход имеет место в п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. N 33: при определении налоговых последствий выбытия (списания) имущества в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика (утрата имущества по причине порчи, боя, хищения, стихийного бедствия и тому подобных событий), необходимо иметь в виду, что исходя из содержания п. 1 ст. 146 НК РФ такое выбытие не является операцией, учитываемой при формировании объекта налогообложения.

Соответственно, некоторое поступление денежных средств должно четко соответствовать конкретному товару (работе, услуге) с заранее известной ценой, и только тогда можно говорить о наличии объекта обложения НДС. В литературе приводятся сведения о деле, рассмотренном в Европейском суде справедливости (дело "Tolsma"). Частый атрибут ярмарок в европейских городах - механическая шарманка, развлекающая народ разными мелодиями. Прохожие бросают в копилку шарманщика мелкие монеты и останавливаются послушать шарманку. К одному из таких шарманщиков налоговая инспекция предъявила требования об уплате НДС с суммы, полученной от прохожих. Суд, рассматривая это дело, пришел к выводу, что если уплаченная сумма является произвольной - нет связи между характером и объемом оказанной услуги (предоставленного товара) и уплаченной суммой, то отсутствует и объект НДС <1149>. Примечательно то, что в соответствии с подп. 28 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит

налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация на территории Российской Федерации услуг по организации и проведению азартных игр. Представляется, что одной из причин для введения указанной нормы является то, что "оценить" данные услуги, в т.ч. и в случае выигрыша клиента, зачастую невозможно.

<1149> Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного налогообложения. М., 2015. С. 72.

Другой пример практического решения вопроса об исчислении НДС при реализации товаров - Постановление Президиума ВАС РФ от 7 февраля 2012 г. N 11637/11. В данном судебном акте рассматривалась типичная для сегодняшнего дня ситуация, в которой крупные торговые сети не только приобретают у оптовых поставщиков товары, но и взимают с них премии (бонусы, выплаты) по различным (иногда весьма неоднозначным) основаниям, в т.ч. за присутствие товаров в магазине. Иными словами, покупатель получает определенную оплату от поставщика, а не наоборот, как это обычно принято в договоре поставки (п. 1 ст. 486 ГК РФ). Налоговый орган счел, что тем самым общество, представляющее торговую сеть, оказывает поставщикам некоторую услугу, что порождает объект налогообложения НДС. По мнению Суда, выплачиваемые поставщиками обществу на основании договоров поставки премии уменьшают стоимость поставленных товаров, что влечет необходимость изменения налоговой базы по НДС у поставщиков и сумм налоговых вычетов по НДС у общества, поэтому не могут быть квалифицированы в качестве платы за услуги, оказываемые обществом поставщикам. Впоследствии в Определении КС РФ от 23 октября 2014 г. N 2320-О разъяснено, что порядок исчисления и уплаты НДС не исключает, а, наоборот, предполагает необходимость установления факта изменения стоимости товаров (работ, услуг) для целей исчисления и уплаты НДС, а также определения действительной стоимости их реализации.

Достаточно специфический объект обложения НДС урегулирован в подп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ: выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления. Особенность его состоит в том, что облагается "внутренняя" деятельность самого налогоплательщика, результаты которой никому не передаются. В решении ВАС РФ от 6 марта 2007 г. N 15182/06 по этой проблеме дано весьма дискуссионное разъяснение: при осуществлении строительно-монтажных работ хозяйственным способом налогоплательщик является одновременно заказчиком и исполнителем работ.

В п. 2 ст. 146 НК РФ перечисляются операции, не признаваемые объектом налогообложения НДС, в том числе передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации (подп. 3); операции по реализации земельных участков (долей в них) (подп. 6); операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами) (подп. 15). Статья 149 НК РФ предусматривает перечень операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) НДС, в том числе реализация на территории Российской Федерации услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного) (подп. 7 п. 2); осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации) (подп. 3 п. 3). Кроме того, для "таможенного" НДС в ст. 150 НК РФ урегулированы случаи ввоза товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, не подлежащие налогообложению (освобожденные от налогообложения), в частности ввоз необработанных природных алмазов (п. 8); продукции морского промысла, выловленной и (или) переработанной рыбопромышленными предприятиями (организациями) Российской Федерации (п. 11).

Момент определения налоговой базы (фактически - момент возникновения объекта налогообложения) для случая реализации товаров (работ, услуг) в п. 1 ст. 167 НК РФ в общем случае установлен как наиболее ранняя из дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Соответственно, законодатель устанавливает, что при реализации товаров (работ, услуг) объект налогообложения по НДС возникает только из самого факта отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг); последующая оплата и момент ее получения правового значения не имеют. Если же имеет место предварительная оплата, то ее получение также порождает объект налогообложения по НДС.

То, что используемый законодателем термин "момент определения налоговой базы" в действительности представляет собой момент определения объекта налогообложения, подтверждается в работе Ф.А. Гудкова. По мнению данного автора, практически во всех главах НК РФ содержатся нормы о том, в какой момент налогоплательщик обязан определять налоговую базу. Фактически эти нормы означают переопределение обстоятельств, с которыми связывается признание объекта налога.

Экономическая и юридическая логика того или иного налога легко модифицируется законодателем под фискальные задачи <1150>.

<1150> Гудков Ф.А. Вексель. Порядок использования и особенности налогообложения. М., 2010. С. 148.

Исходя из Определений КС РФ от 4 марта 2004 г. N 147-О и N 148-О в отношении НДС законодатель может установить, что налоговая база увеличивается на суммы получаемых налогоплательщиком авансовых платежей, при этом предусмотрев соответствующий порядок уплаты налога: либо одновременно (например, по итогам налогового периода), либо авансом - при получении налогоплательщиком авансовых платежей за реализацию товара (работ, услуг) с окончательным перерасчетом по итогам налогового периода. Как разъяснено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 марта 2009 г. N 10022/08, в целях гл. 21 НК РФ не может быть признан авансовым платеж, поступивший налогоплательщику в том же налоговом периоде, в котором произошла фактическая реализация товаров.

В плане исчисления современного способа исчисления НДС "по отгрузке" представляет интерес Постановление Президиума ВАС РФ от 22 сентября 2009 г. N 5451/09: ранее отраженная в п. 10 информационного письма Президиума ВАС РФ от 10 декабря 1996 г. N 9 "Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на добавленную стоимость" позиция о начислении процентов по ст. 395 ГК РФ за просрочку оплаты товаров (работ, услуг) на цену товара без учета НДС основывалась на действовавшем в момент принятия письма законодательстве, которое предоставляло налогоплательщику право использовать учетную политику "по оплате", когда обязанность по уплате этого налога в бюджет возникала у продавца как налогоплательщика со дня поступления продавцу денежных средств от покупателя. При этом до момента оплаты товара покупателем соответствующая операция не учитывалась для целей налогообложения и до получения оплаты от покупателя продавец не был обязан уплачивать в бюджет сумму налога за счет собственных средств. После введения в действие с 1 января 2001 г. гл. 21 НК РФ налогоплательщики за редким исключением (а с 1 января 2006 г. - без исключения) обязаны вести учет выручки для целей обложения НДС со дня отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), то есть с момента отражения в бухгалтерском учете дебиторской задолженности покупателя. Поэтому продавец обязан уплатить данный налог из собственных средств, не дожидаясь получения оплаты от покупателя. Следовательно, задерживая оплату оказанных услуг, общество фактически неосновательно пользовалось не суммой, подлежащей перечислению в бюджет в виде НДС, а денежными средствами водоканала. Поэтому основания для отказа в начислении процентов за пользование чужими денежными средствами на ту часть суммы задолженности, которая приходится на сумму налога, отсутствовали.

Иной подход подлежит применению в случае, если речь идет не о денежном, а об ином обязательстве. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 сентября 2012 г. N 5328/12 рассматривался вопрос о базе для начисления пени за просрочку доставки порожних вагонов, исчисляемой, как процент от платы за перевозку грузов в соответствии со ст. ст. 25, 33, 97 УЖТ РФ. По мнению Суда, буквальное толкование ст. 97 УЖТ РФ в качестве базы начисления законной неустойки предусматривает именно провозную плату без учета сумм НДС. В настоящем деле истец является заказчиком, пени начислены в связи с нарушением исполнения не денежного обязательства, а обязательства по доставке груза.

В силу общей нормы п. 1 ст. 154 НК РФ налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг) с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС. Согласно п. 1 ст. 166 НК РФ сумма НДС исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Соответственно, НДС исчисляется со стоимости товара, уже включающей акциз (если он там присутствует). Таким образом, имеет место нормативно предусмотренный "налог на налог". Впрочем, в ст. 351 НК РФ (утратила силу) применительно к налогу с продаж было предусмотрено, что налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из применяемых цен (тарифов) с учетом НДС и акцизов (для подакцизных товаров). Иными словами, налог с продаж начислялся и на акциз, и на НДС.

Поскольку величина НДС зависит от стоимости реализованных товаров (работ, услуг), со стороны некоторых налогоплательщиков не исключена имитация отсутствия реализации либо реализации по заниженным ценам. Соответственно, в п. 2 ст. 153 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы по НДС выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами. В подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ установлено, что налоговая база по НДС увеличивается на суммы полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с

оплатой реализованных товаров (работ, услуг). Следует отметить, что сходная норма появилась еще в п. 1 ст. 4 Закона РФ "О налоге на добавленную стоимость" через год после введения его в действие, и фактически стала ответом на относительно массовые злоупотребления - налогоплательщики, условно говоря, предпочитали оформлять реализацию товара, в действительности стоившего 100 руб., как продаваемого по цене 1 руб. (что подлежало обложению НДС), и неустойки в 99 руб. (что формально не подлежало обложению НДС), например, за однодневную просрочку оплаты товара.

С этой точки зрения вопрос о том, связаны ли некоторые поступления денежных средств налогоплательщику с оплатой реализованных товаров (работ, услуг), может являться оценочным и различно разрешаться налогоплательщиком, налоговым органом и судом.

Ставки НДС предусмотрены в ст. 164 НК РФ:

- 18% - стандартная;
- 10% - пониженная, при реализации некоторых продовольственных, детских, медицинских товаров и печатных изданий;
- 0% - при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, услуг по международной перевозке товаров и по некоторым другим операциям.

Соответственно, если к продаже предлагается товар за 118 руб. с НДС по ставке 18%, то это значит, что цена товара без налога составляет 100 руб., а НДС составляет 18 руб. (18% от 100 руб.).

Рассматривая пониженные ставки НДС на ряд социально значимых товаров, уместно привести позицию К.Т.фон Эберга, который, рассматривая проблему необлагаемого минимума, отметил, что установить его можно только в отношении прямых налогов (реальных и подоходных). При косвенных же налогах можно освободить от них те необходимые предметы потребления, обложение которых влияет, как поголовный налог <1151>. Уместно сравнение перечня продовольственных товаров, реализация которых облагается НДС по ставке 10%, с перечнем продуктов питания, приведенным в Федеральном законе от 3 декабря 2012 г. N 227-ФЗ "О потребительской корзине в целом по Российской Федерации" - и там и там упомянуты хлебо-, молоко-, мясо- и рыбопродукты, а также овощи (включая картофель).

<1151> Эберг К.Т.ф. Курс финансовой науки. СПб., 1913. Репринтное издание. Bibliard.ru. С. 170.

С исторической точки зрения можно отметить, что в России стандартная ставка НДС, первоначально в 1992 году составлявшая 28%, впоследствии была снижена до 20%, а затем - до современного уровня 18%.

Косвенный характер НДС отражен в п. 1 ст. 168 НК РФ: при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму НДС.

Но, как было отмечено ранее, в действительности включение суммы НДС в цену товара (работы, услуги) является правом, а не обязанностью налогоплательщика: таким образом, он за счет покупателя "вознаграждает" себя за налог, который подлежит уплате в бюджет. Если же налогоплательщик НДС не получит налог с покупателя, то обязанность по его уплате будет исполняться исключительно за счет собственных средств налогоплательщика.

Таким образом, имея намерение реализовать товар за 100 руб., налогоплательщику в общем случае, следует продать его за 118 руб. (100 руб. - цена товара без НДС, 18 руб. - НДС по ставке 18%) и уплатить НДС в бюджет в сумме 18 руб. Если бы законодатель ограничился только вышеуказанными нормами о включении налога в стоимость товара (что характерно для налога с продаж), то каждый последующий продавец, даже реализуя товар без собственной наценки, был бы вынужден увеличивать цену на размер НДС, что придало бы данному налогу так называемый кумулятивный эффект (в приведенном примере при последующих перепродажах: 100 руб. - 118 руб. - 139,2 руб. - 164,3 руб. - 193,9 руб. и т.д.), и это, очевидно, попросту разрушило бы гражданский оборот (либо потребовало максимальной концентрации производства и розничной реализации некоторого товара в руках одного лица).

Для того чтобы этого не происходило, в ст. 171 НК РФ предусмотрены налоговые вычеты. Наиболее часто применяемые на практике налоговые вычеты (п. 2 ст. 171 НК РФ) исчисляются как суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении им товаров (работ, услуг), в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи, а также товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС. На данные вычеты налогоплательщик может уменьшить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет (п. 1 ст. 171 НК РФ).

Например, если налогоплательщик НДС приобретет товар у другого налогоплательщика НДС за 118 руб. (100 руб. - цена товара без НДС, 18 руб. - НДС по ставке 18%) и впоследствии продаст его за 177 руб. (150 руб. - цена товара без НДС, 27 руб. - НДС по ставке 18%), то он будет обязан уплатить в бюджет с применением вычета сумму налога 9 руб. = 27 руб. (НДС "с реализации") - 18 руб. (вычеты или "входной"

НДС). Та же сумма НДС получилась бы в том случае, если бы законодатель предусмотрел исчисление налога с наценки (с "добавленной стоимости", в рассмотренном случае - с 50 руб.). При этом упрощенно можно утверждать, что тот первоначальный продавец, который продал указанный товар за 118 руб. (100 руб. - цена товара без НДС, 18 руб. - НДС по ставке 18%), обязан уплатить в бюджет НДС в сумме 18 руб., предъявленный им покупателю в составе цены. Именно этим и объясняется право покупателя на вычет в данной сумме. В итоге по окончании цепочки перепродаж и конечного потребления товара в бюджете "по частям" окажется вся сумма НДС, заложенная в окончательной цене товара, которую уплатит потребитель. Разумеется, данный вывод справедлив только в том случае, если все участники цепочки перепродаж являются налогоплательщиками НДС и все они исполняют обязанность по уплате этого налога. Как это следует из Постановлений Президиума ВАС РФ от 28 октября 2008 г. N 6272/08 и от 10 февраля 2009 г. N 8337/08, НДС является косвенным налогом, взимаемым с участников хозяйственного оборота при реализации ими товаров (работ, услуг).

Очевидно, что НДС без вычетов представлял бы собой налог с оборота (с продаж). Ранее действовавший региональный налог с продаж (в последнем варианте - гл. 24 НК РФ, действовала в 2002 - 2004 годах) также не предусматривал вычетов, но кумулятивного эффекта стремились избежать, облагая данным налогом только конечную реализацию товаров (работ, услуг) физическим лицам за наличный расчет (ст. 349 НК РФ - утратила силу). Несколькими упрощенно можно утверждать, что в другом косвенном налоге - акцизе - стремятся избежать кумулятивного эффекта, облагая только "первичную" реализацию производителем произведенных им подакцизных товаров (подп. 1 п. 1 ст. 182 НК РФ).

Механизм исчисления НДС описан в Определении КС РФ от 3 июля 2008 г. N 630-О-П: исходя из экономической сущности НДС как косвенного налога (налога на потребление), федеральный законодатель предусмотрел многоступенчатый механизм его исчисления и уплаты, в рамках которого ст. 173 НК РФ для расчета суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, предусмотрена необходимость определения как сумм налога, исчисленных с налоговой базы (со стоимости реализованных товаров, работ, услуг), так и сумм налога, предъявленных по покупкам, приобретенным для осуществления операций по реализации товаров (работ, услуг), подлежащих налоговому вычету.

Следует отметить, что налог на потребление не обязательно должен быть косвенным. Например, налог на потребление можно взимать непосредственно с потребителей товаров (работ, услуг), а не предлагать продавцам включать данный налог в цену товаров (работ, услуг). В то же время очевидно, что такой способ взимания налога намного сложнее организовать с практической точки зрения (в т.ч. и потому, что конечных потребителей товаров (работ, услуг) существенно больше, чем продавцов).

Законодатель предусматривает достаточно жесткие условия для применения налогоплательщиком налоговых вычетов. В частности, приобретенные товары (работы, услуги) в силу п. 2 ст. 171 НК РФ должны предназначаться для использования в деятельности, облагаемой НДС (например - товары приобретены для последующей перепродажи или используются в производстве других товаров, реализация которых облагается НДС). Как разъяснено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 октября 2009 г. N 9084/09, налогоплательщик имеет право заявить к вычету суммы НДС, предъявленные продавцами при приобретении товаров (работ, услуг), только в случае использования таких товаров (работ, услуг) для операций, подлежащих обложению данным налогом.

Соответственно, вопрос о том, используются ли некоторые приобретенные товары (работы, услуги) в облагаемой НДС деятельности налогоплательщика, может являться оценочным. В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 ноября 2010 г. N 9202/10 рассматривался вопрос о том, вправе ли налогоплательщик, обязанный в силу закона бесплатно передавать определенное количество товара (пайкового угля) физическим лицам (в т.ч. своим работникам), применять вычеты по НДС при приобретении данного товара. Суд отметил, что основной деятельностью общества является неразрывный процесс добычи и реализации угля, то есть осуществление операций, признаваемых объектами обложения НДС. В качестве условия ведения этой деятельности обществу законом вменена обязанность обеспечить пайковым углем определенные категории лиц, включая тех, которые не состояли и не состоят с ним в трудовых отношениях и непосредственно не участвуют в производственном процессе. Поскольку приобретение пайкового угля от усмотрения общества не зависит, операции по его приобретению должны признаваться связанными с осуществлением обществом налогооблагаемых операций.

Еще пример - Постановление Президиума ВАС РФ от 25 октября 2011 г. N 3844/11. Как установил Суд, организация за свой счет отремонтировала автомобильную дорогу общего пользования (путем оплаты работ, выполненных подрядчиками), по которой ей было удобно вывозить продукцию. ВАС РФ, несмотря на то что автомобильная дорога на каком-либо праве у организации не находится, в состав основных средств, подлежащих отражению на ее балансе, не входит, признал право на вычеты по НДС. Суд отметил, что положения гл. 21 НК РФ не препятствуют включению в состав налоговых вычетов по НДС сумм этого налога налогоплательщиками, оплатившими ремонтно-строительные работы

автомобильных дорог общего пользования, находящихся во владении исполнительных органов государственной власти или местной администрации, при отсутствии как встречных обязательств со стороны заинтересованных лиц по финансированию результатов выполненных работ, так и договорных отношений с лицами, ответственными за содержание автомобильных дорог названной классификации, при условии если соответствующие затраты произведены в целях достижения экономически оправданного результата.

Следует упомянуть и Постановление Президиума ВАС РФ от 31 января 2012 г. N 12987/11: Суд признал, что общество правомерно заявило к вычету суммы НДС, уплаченные подрядчикам в составе стоимости работ по ликвидации объектов основных средств. По мнению ВАС РФ, использование объекта основных средств в хозяйственной деятельности имеет комплексный характер и включает в себя установку, эксплуатацию, а при возникновении производственной необходимости - ликвидацию основного средства.

Интересно то, что в приведенных примерах ВАС РФ, разрешая вопрос об обоснованности вычетов по НДС, исходил из тех же подходов, которые характерны для расходов по налогу на прибыль организаций, то есть из производственной необходимости. В связи с этим показательны сведения, приведенные Р. Буссе: решениями немецкого и европейского правосудия уже довольно давно подтверждено и потому общепризнано, что для освобождения, за исключением случаев преднамеренного злоупотребления, достаточно лишь предполагаемого назначения приобретенных товаров или услуг <1152>.

<1152> Буссе Р. Практика возмещения НДС в ФРГ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2010 г. С. 128.

Другим обязательным условием для применения налоговых вычетов обычно является наличие особого документа - счета-фактуры (ст. 169 НК РФ). Налогоплательщик НДС, реализуя товар (работу, услугу), обязан выдать покупателю счет-фактуру с выделением суммы НДС (п. 3 ст. 168 НК РФ) для того, чтобы покупатель имел возможность использовать вычет. Форма счета-фактуры утверждена Постановлением Правительства РФ от 26 декабря 2011 г. N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость". В Постановлении КС РФ от 3 июня 2014 г. N 17-П разъяснено, что счет-фактура является публично-правовым документом, дающим налогоплательщику право для правомерного уменьшения налога на добавленную стоимость на сумму налоговых вычетов. Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 8 ноября 2011 г. N 6889/11, счет-фактура, представляя собой документ налогового учета, являющийся для покупателя основанием для принятия предъявленных продавцом сумм НДС к вычету исходя из положений п. 1 ст. 169 НК РФ, не может содержать сумму налога, отличную от суммы, уплаченной покупателем в соответствии с условиями договора купли-продажи.

В ряде Определений КС РФ (в т.ч. от 21 апреля 2011 г. N 499-О-О, от 29 сентября 2011 г. N 1292-О-О) отмечается, что положения ст. ст. 169, 171 и 172 НК РФ в их взаимосвязи указывают, в частности, на то, что основанием для вычета по НДС является совокупность наступивших обстоятельств: приобретение налогоплательщиком товара (работ, услуг) для использования в облагаемых операциях, отражение их в документах учета у налогоплательщика-покупателя и наличие надлежащим образом оформленного счета-фактуры.

Нельзя не отметить, что счет-фактура, вообще говоря, обычно содержит сведения, уже присутствующие в иных документах, опосредующих отгрузку товара (работ, услуг), т.е. в накладных, счетах, договорах. Иными словами, счет-фактура введен в законодательство только для формализации исчисления НДС, ни для каких иных целей он не предназначен.

В Определении КС РФ от 15 февраля 2005 г. N 93-О разъяснено, что соответствие счета-фактуры требованиям, установленным ст. 169 НК РФ, позволяет определить контрагентов по сделке (ее субъекты), их адреса, объект сделки (товары, работы, услуги), количество (объем) поставляемых (отгруженных) товаров (работ, услуг), цену товара (работ, услуг), а также сумму начисленного налога, уплачиваемую налогоплательщиком и принимаемую им далее к вычету. Как следует из Определения КС РФ от 5 марта 2009 г. N 468-О-О, налогоплательщик, не обеспечивший документальное подтверждение достоверности сведений и обоснованности требований, изложенных в документах, на основании которых он претендует на получение налоговых вычетов, несет риск неблагоприятных последствий своего бездействия в виде невозможности принятия к вычету соответствующих сумм налога. В соответствии с данными правовыми позициями в настоящее время сформулирован п. 2 ст. 169 НК РФ: ошибки в счетах-фактурах и корректировочных счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и

сумму налога, предъявленную покупателю, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога. Указанное обстоятельство подтверждает, что для целей применения вычетов по НДС, кроме реальности самой поставки товара (работы, услуги), в соответствии со ст. 171 НК РФ документы должны обеспечивать возможность однозначной идентификации поставщика <1153>.

<1153> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "О практике применения налогового законодательства" (по итогам заседания 14 октября 2010 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2010. N 4; СПС Гарант; СПС КонсультантПлюс; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

Поскольку счет-фактура в "бумажном" варианте, как это следует из п. 6 ст. 169 НК РФ, должен быть подписан директором (главным бухгалтером, представителем) лица, реализовавшим товары (работы, услуги), имитация подписи путем проставления факсимиле невозможна. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 27 сентября 2011 г. N 4134/11 факсимиле (в переводе с латинского - сделай подобное) представляет собой клише, то есть точное воспроизведение рукописи, документа, подписи средствами фотографии и печати. Положениями ст. 169 НК РФ не предусмотрено возможности факсимильного воспроизведения подписи при оформлении счета-фактуры. Не содержит подобной нормы и Федеральный закон "О бухгалтерском учете", в силу которого документы бухгалтерского учета должны содержать личные подписи соответствующих лиц, в связи с чем отступление от установленных правил влечет отказ в применении налоговых вычетов по таким счетам-фактурам.

Если товар (работа, услуга) реализуется за наличный расчет населению, то счет-фактуру и расчетные документы заменяет кассовый чек или иной документ установленной формы (п. 7 ст. 168 НК РФ). В Постановлении КС РФ от 3 июня 2014 г. N 17-П разъяснено, что по смыслу законоположений, определяющих особенности реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам (тарифам), покупателями в таких случаях выступают физические лица, которые по общему правилу плательщиками НДС не признаются. Соответственно, для таких покупателей выделение суммы НДС в составе цены на приобретаемые товары (работы, услуги) не имеет юридического значения, поскольку исчисление продавцом суммы налога расчетным путем не является тем действием, которое порождает у них право на применение налогового вычета.

Тем не менее, вопрос о вычете по НДС может возникнуть у покупателя и при розничном приобретении товара. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 13 мая 2008 г. N 17718/07 был рассмотрен вопрос об использовании индивидуальным предпринимателем права на вычеты по НДС по бензину, использованному им при осуществлении предпринимательской деятельности: данное право было обосновано контрольно-кассовыми чеками АЗС. Суд указал, что отказ налоговой инспекции предпринимателю в получении налогового вычета по НДС нельзя признать правомерным. Представляется, что в данной ситуации сработало правило *ad impossibilia lex non cogit* - закон не требует невозможного <1154>. В современных условиях достаточно сложно обязать АЗС выдавать всем покупателям - юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям счета-фактуры в связи с тем, что они заправили свои автомобили топливом.

<1154> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 74.

Данный подход согласуется с позицией, изложенной в Определении КС РФ от 2 октября 2003 г. N 384-О: счет-фактура не является единственным документом для предоставления налогоплательщику налоговых вычетов по НДС. Вычеты могут предоставляться и на основании иных документов. Кроме того, поскольку по НДС, в соответствии с правовой конструкцией и экономической моделью, вычет может использовать предприниматель (перепродавец), но не конечный потребитель, та же, по сути, идея заложена в п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 октября 1997 г. N 18 "О некоторых вопросах, связанных с применением положений Гражданского кодекса Российской Федерации о договоре поставки": под целями, не связанными с личным использованием, следует понимать в том числе приобретение покупателем товаров для обеспечения его деятельности в качестве организации или гражданина-предпринимателя (оргтехники, офисной мебели, транспортных средств, материалов для ремонтных работ и т.п.).

Специально установленные случаи, когда право на вычет обосновывается не счетом-фактурой, а иным документом, следуют из п. 1 ст. 172 НК РФ. В частности, если налогоплательщик уплатил "таможенный" НДС при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, то он может учесть данную сумму в качестве вычета на основании документов о ее уплате.

Дополнительное условие применения вычетов по НДС - предоставление налогоплательщиком декларации, в которой данные вычеты заявлены. Как разъяснено в Постановлении Президиума ВАС РФ

от 26 апреля 2011 г. N 23/11, применение налоговых вычетов по НДС является правом налогоплательщика, носит заявительный характер посредством их декларирования в подаваемых в налоговый орган налоговых декларациях и может быть реализовано только при соблюдении установленных в гл. 21 НК РФ условий. Само по себе наличие у налогоплательщика документов, подтверждающих, по его мнению, право на применение налоговых вычетов, без отражения (указания, заявления) суммы налоговых вычетов в налоговой декларации не является основанием для уменьшения подлежащего уплате в бюджет по итогам налогового периода НДС. Наличие документов, обуславливающих применение налоговых вычетов по НДС, не заменяет их декларирования.

Указанная позиция ВАС РФ производит впечатление, что заявительный характер с той же самой мотивировкой может быть распространен и на любой другой налог, исчисляемый с учетом вычетов (расходов, льгот, освобождений). Однако, как представляется, такое общее условие реализации прав налогоплательщиков на вычеты (расходы, льготы, освобождения) из НК РФ не следует и судебной практикой пока не поддерживается.

Разъяснение данного подхода содержится в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 июня 2013 г. N 1001/13. В рассмотренном деле основанием доначисления спорной суммы НДС явился вывод инспекции о нарушении обществом подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ и занижении налоговой базы ввиду неучета при ее определении стоимости детских новогодних подарков, переданных обществом безвозмездно своим работникам. Переквалифицировав действия общества по вручению подарков на операции по реализации товаров, инспекция, определив их стоимость на основании счетов-фактур, товарных накладных от поставщиков, доначислила спорную сумму налога. Вместе с тем инспекция отказала в применении налоговых вычетов сумм НДС, уплаченных при приобретении товаров, со ссылкой на несоблюдение обществом заявительного порядка их применения и неучета указанных вычетов в налоговых декларациях. Суд отметил, что в данном деле спорные суммы налоговых вычетов не только не были заявлены налогоплательщиком в налоговых декларациях, но и не были отражены в первичной документации, документы, подтверждающие налоговые вычеты, а также книги покупок при проверке инспекции не представлялись, возражения, основанные на данных документах, налогоплательщиком не заявлялись. В настоящем деле, в отличие от рассмотренного в Постановлении Президиума ВАС РФ от 26 апреля 2011 г. N 23/11, доначисление НДС было обусловлено иной юридической оценкой для целей налогообложения хозяйственных операций, относительно совершения и документального подтверждения которых спор отсутствовал. Общество, не соглашаясь с переквалификацией инспекцией сложившихся отношений и оспаривая обоснованность данной переквалификации, не могло заявить о применении соответствующих вычетов. Подобное заявление вычетов в уточненных налоговых декларациях за проверяемый период означало бы согласие с подходом инспекции относительно обоснованности переквалификации и учета спорных операций при определении налоговой базы по НДС, что не соответствовало бы действительной позиции общества.

В связи с тем, что последующая оплата товара (работ, услуг), вообще говоря, не связана с возникновением объекта налогообложения по НДС у продавца (НДС в общем случае исчисляется "по отгрузке" - ст. 167 НК РФ), возникновение права на вычеты по НДС у покупателя также не связано с тем, оплатил ли он товар продавцу. Однако отсутствие разумного объяснения неоплаты товара в совокупности с иными обстоятельствами может поставить под сомнение сам факт поставки товара от указанного в документах поставщика. В этом случае налоговый орган (суд) может прийти к выводу о том, что отражение в документах приобретения товара является фиктивным, направленным только на получение возмещения НДС (Постановление Президиума ВАС РФ от 5 июля 2011 г. N 17545/10).

В редких, специально установленных случаях, НДС исчисляется по особым правилам (т.е. не как налог "с реализации" минус "входной"). Например, в силу п. 5.1 ст. 154 НК РФ при реализации автомобилей, приобретенных у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками НДС) для перепродажи, налоговая база определяется как разница между ценой, определяемой в соответствии со ст. 105.3 НК РФ, с учетом НДС, и ценой приобретения указанных автомобилей. Иными словами, упрощенно говоря, при перепродаже автомобилей НДС исчисляется с наценки, поскольку в отсутствие такой нормы он должен был бы исчисляться со всей вырученной суммы (без вычетов), что, в частности, сделало бы экономически невыгодной деятельность по перепродаже подержанных автомобилей организациями и индивидуальными предпринимателями. При этом очевидно, что счет-фактура, выданный продавцом при перепродаже подержанного автомобиля, не будет включать НДС, составляющий 18% от цены - его сумма (только от наценки) будет меньше.

Следует учесть, что право на вычеты по НДС, в отличие от права на учет расходов по налогу на прибыль организаций (НДФЛ с доходов индивидуальных предпринимателей), кроме его обоснования счетом-фактурой и декларированием, имеет и иные особенности. В ряде Постановлений Президиума ВАС РФ (от 28 октября 2008 г. N 6272/08, от 28 октября 2008 г. N 6273/08, от 10 февраля 2009 г. N 8337/08, от 10 марта 2009 г. N 9024/08, от 10 марта 2009 г. N 9821/08, от 6 апреля 2010 г. N 17036/09) отмечается, что

НК РФ не содержит положений, позволяющих налоговому органу оценивать произведенные налогоплательщиком сделки при решении вопроса о правомерности применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость с позиции оценки экономической целесообразности, рациональности и эффективности хозяйственных взаимоотношений. Налоговое законодательство не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности. Налогоплательщик вправе единолично определять ее эффективность и целесообразность. Соответственно, право на вычет по НДС в общем случае более формализовано, чем право на учет расходов по подоходным налогам.

Представляет интерес решение вопроса о том, должен ли налогоплательщик использовать свое право на вычет именно в том периоде, в котором оно возникло, либо он может это сделать и в каком-либо ином последующем периоде. В п. 1.1 ст. 172 НК РФ установлено, что налоговые вычеты, предусмотренные п. 2 ст. 171 НК РФ, могут быть заявлены в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных налогоплательщиком на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав или товаров, ввезенных им на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Указанная норма введена законодателем в порядке частичной реализации правовых позиций, изложенных в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 июня 2010 г. N 2217/10 и в п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость".

При этом остается актуальным мнение, в соответствии с которым налогоплательщик вправе использовать налоговый вычет в любом налоговом периоде (в пределах трехлетнего срока, установленного п. 2 ст. 173 НК РФ), но его заявление вычета в декларации в конкретном налоговом периоде является однократным действием, после чего изменение позиции налогоплательщика по периоду использования вычета уже невозможно <1155>.

<1155> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "О практике применения налогового законодательства" (по итогам заседания 27 октября 2011 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2011. N 4; СПС Гарант; СПС КонсультантПлюс; URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

Интересно то, что с точки зрения КС РФ (в т.ч. Определения от 3 июля 2008 г. N 630-О-П, от 1 октября 2008 г. N 675-О-П, от 24 сентября 2013 г. N 1275-О, от 22 января 2014 г. N 63-О), данный трехлетний срок не является пресекательным. Суд отметил, что возмещение НДС возможно, в том числе за пределами установленного п. 2 ст. 173 НК РФ срока, если реализации права налогоплательщика в течение этого срока препятствовали обстоятельства, связанные, в частности, с невыполнением налоговым органом возложенных на него обязанностей или с невозможностью получить возмещение несмотря на своевременно предпринятые к тому действия со стороны налогоплательщика, и т.п. Отсутствие в самой оспариваемой норме положений, определяющих основания для продления (восстановления) срока для реализации права на возмещение НДС, не препятствует защите соответствующего права налогоплательщика в случае, когда по объективным и уважительным обстоятельствам реализация этого права в течение установленного срока невозможна.

Исходя из Постановлений Президиума ВАС РФ от 20 октября 2009 г. N 9084/09, от 20 апреля 2010 г. N 17969/09, от 21 июня 2012 г. N 2676/12, от 9 апреля 2013 г. N 15047/12, суммы НДС, предъявленные налогоплательщику поставщиками (т.е. "входной" налог), могут быть заявлены им в налоговой декларации в виде налогового вычета по НДС либо учтены в стоимости товаров (работ, услуг), то есть включены в состав расходов при исчислении налога на прибыль. Таким образом, даже если право на вычеты налогоплательщиком не доказано, то НДС, уплаченный поставщику в составе цены на товар (работу, услугу), в общем случае является обычным расходом, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций (НДФЛ с доходов предпринимателей). Разумеется, использование права на вычет предпочтительнее учета той же суммы в качестве расходов.

Упрощенно можно утверждать, что на сумму 100 руб., использованную в качестве вычета по НДС, уменьшается сам НДС, подлежащий уплате в бюджет. Если же эта сумма будет учтена в качестве расхода по налогу на прибыль, то на данную сумму будет уменьшена налоговая база, облагаемая налогом по ставке 20%, то есть в итоге налогоплательщик может "сэкономить" на налоге на прибыль только 20 руб.

В некоторых случаях (в т.ч. п. 3 ст. 170 НК РФ) законодатель предписывает "восстановить" ранее правомерно использованные вычеты по НДС (например, если налогоплательщик НДС приобрел товар, использовал вычет, но до реализации товара перешел на УСН или на ЕНВД). Однако, перечень таких случаев является закрытым: как указано в решении ВАС РФ от 19 мая 2011 г. N 3943/11, обязанность по уплате в бюджет ранее правомерно принятой к зачету суммы НДС должна быть предусмотрена законом.

Кроме того, исходя из Определения КС РФ от 29 сентября 2011 г. N 1338-О-О, обязанность по восстановлению вычетов по НДС всегда является следствием добровольных действий самого налогоплательщика (переход на специальный налоговый режим, переход на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС по ст. 145 НК РФ и т.д.).

На этом фоне достаточно необычно выглядит Определение КС РФ от 20 февраля 2014 г. N 266-О. В данном деле предприниматель Л.С. Ковязина, утратив в декабре 2009 г. статус индивидуального предпринимателя, продолжила сдавать в аренду на возмездной основе принадлежащее ей нежилое помещение, не являясь уже при этом налогоплательщиком НДС. В то же время ранее принятый заявителем к вычету НДС по данному объекту недвижимости возвращен в бюджет не был. Вступившим в силу решением суда общей юрисдикции Л.С. Ковязиной отказано в удовлетворении заявления о признании недействительным решения налогового органа о привлечении ее к ответственности и доначислении недоимки по НДС. Как указал суд общей юрисдикции, заявительница в нарушение налогового законодательства не восстановила в четвертом квартале 2009 г. ранее принятый к вычету НДС по основному средству (нежилое помещение). Обязанность восстановить данный налог связана с тем, что заявительница продолжила использовать это имущество в качестве лица, не являющегося налогоплательщиком НДС. Интересно то, что КС РФ фактически поддержал данный подход, указав, что законодатель, действуя в рамках предоставленной ему дискреции в сфере налоговых правоотношений, в целях соблюдения баланса частных и публичных интересов исходит из необходимости компенсации бюджету сумм НДС, ранее принятого налогоплательщиком к вычету, используя для этого механизм восстановления сумм данного налога. Следовательно, данное регулирование само по себе не влечет нарушения конституционных прав и свобод заявительницы в указанном ею аспекте.

Соответственно, требует более однозначного разрешения вопрос, что имеется в виду под дальнейшим использованием товаров, при котором у лица, осуществляющего данную деятельность, не возникает обязанность уплатить в бюджет НДС. При строгом следовании позиции КС РФ, изложенной в указанном Определении от 20 февраля 2014 г. N 266-О, получается, что имеется в виду любое дальнейшее использование: в том числе личное (непредпринимательское), осуществляемое лицом, утратившим статус предпринимателя.

По общему правилу (п. 1 ст. 52 НК РФ) НДС **исчисляется налогоплательщиками** самостоятельно. Исключение предусмотрено в ст. 161 НК РФ: на некоторых лиц, выплачивающих другим лицам доходы, законодатель возлагает обязанности **налогового агента**. В частности, таковыми признаются арендаторы некоторых видов публичного имущества, которые обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и перечислить в бюджет соответствующую сумму НДС.

Налоговым периодом по НДС является квартал (ст. 163 НК РФ).

Общий **срок уплаты** НДС урегулирован достаточно сложно - за истекший налоговый период налог следует уплачивать равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 174 НК РФ). Таким образом, за некоторый квартал НДС обычно приходится уплачивать тремя равными платежами в течение следующего квартала.

Налоговая декларация по НДС подлежит представлению не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 174 НК РФ).

При применении налоговых вычетов у налогоплательщика может создаться ситуация, в которой он должен уплатить НДС в бюджет, а государство обязано **возместить** (возвратить, зачесть) ему определенную сумму из бюджета. Это происходит в случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения НДС (п. 1 ст. 176 НК РФ). Иногда данную ситуацию упрощенно описывают так: "входной" НДС превышает налог "с реализации". В Определении КС РФ от 8 апреля 2004 г. N 169-О разъяснено, что, устанавливая в главе 21 НК РФ налог на добавленную стоимость и закрепляя - с учетом его экономической природы - правила исчисления данного налога, в том числе особенности механизма исчисления итоговой суммы налога, федеральный законодатель определил, что положительная разница между суммами, получаемыми налогоплательщиками от покупателей, и суммами налога, фактически уплачиваемыми налогоплательщиками поставщикам товаров (работ, услуг), подлежит уплате налогоплательщиком в бюджет по результатам налогового периода, а отрицательная - возврату (зачету) налогоплательщику из бюджета. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 30 июня 2009 г. N 2635/09, с правом налогоплательщика (покупателя) на возмещение из бюджета сумм НДС корреспондирует обязанность налогоплательщика (продавца) по уплате названного налога в бюджет в денежной форме.

Простейший пример данной ситуации - если налогоплательщик НДС в течение некоторого налогового периода будет только покупать товар, предназначенный для реализации, но не будет его реализовывать. Соответственно, если товар приобретен на сумму 118 руб. (100 руб. - цена товара без НДС, 18 руб. - НДС по ставке 18%), то налогоплательщик получит по итогам этого квартала право на

возмещение НДС в сумме 18 руб. и может возместить эту сумму из бюджета. Разумеется, если впоследствии товар будет продан, например, за 177 руб. (150 руб. - цена товара без НДС, 27 руб. - НДС по ставке 18%), то налогоплательщик уже не сможет использовать по нему право на вычет (ранее уже использованное) и будет обязан уплатить в бюджет 27 руб. НДС. Итоговые налоговые последствия такой деятельности, очевидно, будут те же, что и при приобретении с последующей реализацией товара в пределах одного квартала.

Другой пример - если налогоплательщик реализует товар, приобретенный в России с НДС за 118 руб. (100 руб. - цена товара без НДС, 18 руб. - НДС по ставке 18%) на экспорт и обоснует документами право на применение налоговой ставки 0% (ст. 165 НК РФ), то при продаже этого товара за те же 118 руб. (118 руб. - цена товара без НДС, 0 руб. - НДС по ставке 0%) у налогоплательщика будет право на применение вычетов в сумме 18 руб., а НДС с реализации фактически будет отсутствовать, вследствие чего также возникнет право на возмещение на сумму 18 руб. Как следует из Определения КС РФ от 19 января 2005 г. N 41-О, ставка НДС при экспорте в размере 0% направлена на поддержку отечественных товаропроизводителей с целью усилить конкурентоспособность экспортируемых товаров на мировом рынке, поскольку по общему правилу обложение НДС экспортируемых товаров осуществляется в стране назначения. В принципе, не исключена ситуация, в которой экспортер по итогам каждого налогового периода будет возмещать НДС из бюджета, и эта деятельность не может быть квалифицирована, как противоправная. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 6 апреля 2010 г. N 17036/09 рассмотрена ситуация, в которой экспортер реализовывал товар на экспорт по ценам ниже цен его приобретения (с НДС). ВАС РФ отметил, что вывод судов об отсутствии у общества дохода от указанной хозяйственной операции в связи с тем, что цена реализации муки на экспорт ниже цены приобретения у поставщика, является ошибочным, поскольку при расчете обществом прибыли в стоимость приобретенного у российского поставщика товара не подлежит включению НДС, уплаченный поставщику.

Следует, однако, учитывать, что само по себе постоянное право на возмещение НДС у экспортера с экономической точки зрения никак не означает, что он делает деньги "из воздуха" - тот самый НДС, который ему отдает государство в порядке возмещения, налогоплательщик, скорее всего, ранее уплатил поставщику за впоследствии проданный за рубеж товар (а поставщик, соответственно, уплатил в бюджет).

По мнению ВАС РФ, при наличии у налогоплательщика права на возмещение НДС налоговый орган, приняв решение о возврате НДС, вправе осуществить возврат на любой известный ему расчетный счет. Осуществление возврата налога не ставит в зависимость от подачи налогоплательщиком заявления о возврате (Постановление Президиума ВАС РФ от 17 марта 2011 г. N 14223/10). Период просрочки исполнения обязанности по возврату налога и начисление процентов начинается с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки по дате, предшествующую поступлению суммы денежных средств на счет налогоплательщика в банке (Постановления Президиума ВАС РФ от 21 февраля 2012 г. N 12842/11, от 20 марта 2012 г. N 13678/11). Данная позиция корреспондирует с п. 10 ст. 176 НК РФ: при нарушении сроков возврата суммы налога, считая с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Представляют интерес сведения, приведенные Д.Б-Х. Унуговой: в России из бюджета возмещается около 50% от суммы уплаченного НДС, но приблизительно тот же объем возмещения приходится и на такие страны, как Великобритания, Голландия, Канада, Сингапур, Южная Африка <1156>. Как следует из обобщенных данных отчета 1-НДС за 2012 год <1157>, сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет - 3,36 трлн. руб.; сумма налога, исчисленная к возмещению из бюджета - 1,56 трлн. руб. К сожалению, в общедоступных отчетах за последующие годы сумма НДС к возмещению в виде отдельной строки уже не выделена - есть только сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет (за 2014 год - 3,92 трлн. руб.).

<1156> Унугова Д.Б-Х. Способы снижения регрессного воздействия НДС // Налоговед. 2011. N 5. С. 23 - 24.

<1157> URL: http://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/.

Поскольку ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, является объектом налогообложения НДС, несколько упрощенно можно утверждать, что при вывозе (реализации) товара из России экспортеру будет возвращен НДС, а при ввозе товара импортер обязан будет уплатить данный налог. Кроме того, поскольку импортер товара, уплативший НДС "на таможне", в силу п. 2 ст. 171 НК РФ вправе учесть данные суммы в качестве вычета, то, при условии применения механизма переложения в цепочке перепродаж, налоговое бремя и в этом случае будет нести конечный потребитель товара - "фактический налогоплательщик".

Следует отметить, что механизм исчисления НДС, предполагающий наличие у налогоплательщика права на возмещение НДС из бюджета вследствие превышения суммы вычетов над суммой налога с

реализации, означает, что само по себе обоснование налоговым органом отсутствия права на определенную сумму вычетов не приводит к автоматическому образованию недоимки на ту же сумму. Данная позиция изложена в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 16 января 2007 г. N 10312/06, от 12 февраля 2008 г. N 10015/07. Иными словами, если по итогам некоторого квартала НДС к возмещению из бюджета, по мнению налогоплательщика, составлял 10 тыс. руб. (налог с реализации - 20 тыс. руб., вычеты - 30 тыс. руб.), а налоговый орган обосновал отсутствие права на вычеты на сумму 6 тыс. руб., то налог тем не менее подлежит возмещению из бюджета, но уже на меньшую сумму - 4 тыс. руб. Соответственно, налоговый орган не может требовать от плательщика уплаты какой-либо суммы налога за этот квартал (в том числе и 6 тыс. руб.) и не может применять пени (санкции) за неуплату налога.

Определенное исключение для ситуации, когда НДС был ошибочно возмещен налогоплательщику и по итогам проверки должен быть взыскан в бюджет, следует из п. 8 ст. 101 НК РФ: в случае обнаружения в ходе налоговой проверки суммы налога, излишне возмещенной на основании решения налогового органа, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указанная сумма признается недоимкой по налогу со дня фактического получения налогоплательщиком средств (в случае возврата суммы налога) или со дня принятия решения о зачете суммы налога, заявленной к возмещению (в случае зачета суммы налога).

В статье 145 НК РФ предусмотрена возможность для организаций и индивидуальных предпринимателей при соблюдении определенных критериев освободиться от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС. Одно из условий - за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила в совокупности 2 млн. руб. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 ноября 2012 г. N 10252/12 разъяснено, что по смыслу п. 1 ст. 145 НК РФ институт освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика направлен на снижение налогового бремени в отношении налогоплательщиков, имеющих незначительные обороты по реализации товаров (работ, услуг), облагаемые НДС. В связи с этим предельный показатель выручки, дающий право на применение освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика, должен рассчитываться только применительно к операциям по реализации, облагаемым НДС.

Подробнее данный вопрос впоследствии рассмотрен в п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. N 33: при разрешении споров, связанных с определением размера выручки в целях применения ст. 145 НК РФ, судам необходимо исходить из того, что предусмотренное данной статьей освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика обусловлено нецелесообразностью исчисления и администрирования налога в отношении лиц, которыми совершается незначительный объем облагаемых налогом операций. Поэтому поступления по операциям, не облагаемым налогом (освобожденным от налогообложения), учитываться при определении размера выручки не должны. Также не учитываются при решении вопроса о наличии оснований для использования права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика доходы, полученные от совершения операций по реализации подакцизных товаров, поскольку на основании п. 2 ст. 145 НК РФ в отношении таких операций организации и индивидуальные предприниматели не вправе применять освобождение.

Использование рассматриваемого освобождения предполагает обязательное уведомление налогового органа (п. 3 ст. 145 НК РФ). Следует учитывать, что покупатели, которые приобретают товар у лица, освобожденного от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС, вообще говоря, не получают от него счет-фактуру с выделением суммы налога (п. 5 ст. 168 НК РФ) и не смогут воспользоваться вычетом по НДС. Это обстоятельство может сыграть для покупателей существенную роль при принятии ими решения о заключении сделки с таким продавцом. Соответственно, для налогоплательщика имеет смысл использовать освобождение только в том случае, если для предполагаемых покупателей товаров (работ, услуг) будет непринципиальным отсутствие у них права на вычет (например, для других налогоплательщиков, использующих аналогичное освобождение или специальные налоговые режимы; для конечных потребителей - физических лиц).

Достаточно дискуссионной представляется позиция, изложенная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 сентября 2013 г. N 3365/13. По мнению Суда, условием для реализации права на применение освобождения, предусмотренного п. 1 ст. 145 НК РФ, является соответствие размера выручки налогоплательщика предельному уровню, установленному законом, а возможность применения освобождения обусловлена совершением налогоплательщиком операций, не имеющих значения для целей взимания налога исходя из их незначительного объема. Для случаев, когда о необходимости уплаты НДС предпринимателю становится известно по результатам мероприятий налогового контроля, проведенных инспекцией, порядок реализации права на освобождение от уплаты НДС не предусмотрен в НК РФ. Однако отсутствие установленного порядка не означает, что указанное право не может быть реализовано предпринимателем. Из материалов дела следует, что предприниматель не только применял ЕНВД, представляя налоговые декларации по этому налогу, но и уплачивал данный налог, исполняя тем

самым обязанности налогоплательщика ЕНВД. Предприниматель не признавался плательщиком НДС в соответствии с п. 4 ст. 346.26 НК РФ, поэтому инспекция, установив неправильную квалификацию осуществляемой им деятельности, должна была учесть его заявление о праве на применение освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, и определить наличие у него данного права на основании представленных им документов.

Неоднозначность данной позиции заключается, например, в том, что не совсем понятно, как с правовой точки зрения о необходимости уплаты НДС предпринимателю могло стать известно по результатам мероприятий налогового контроля - об этом ему должно быть известно из закона, т.е. из НК РФ. Кроме того, не вполне ясно, как можно исполнять обязанности налогоплательщика ЕНВД в отсутствие этих обязанностей. При этом в другом судебном акте - в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 декабря 2013 г. N 12790/13 отмечается, что ст. 45 НК РФ не предусматривает исполнение обязанности по уплате налога лицами, у которых такая обязанность отсутствует.

Основным же вопросом Постановления Президиума ВАС РФ от 24 сентября 2013 г. N 3365/13, как представляется, является то, что возможность заявительного освобождения по п. 1 ст. 145 НК РФ, с точки зрения ВАС РФ, может иметь место и по уже прошедшему периоду времени (т.е. с "обратной силой"), несмотря на то, что такого права НК РФ прямо не предусматривает. Иными словами, как полагает Президиум, если некоторое лицо в прошедшем периоде выглядело как использующее право на освобождение, то оно вполне может легализовать право на освобождение в данном периоде в судебном процессе. По данной логике, вполне можно через суд признать лицо, которое соответствующих заявлений в налоговый орган не подавало, но в прошедшем периоде выглядело как использовавшее специальный налоговый режим (ЕСХН, УСН, ЕНВД), как действительно использовавшее его.

Тем не менее, итоговое разъяснение по данной проблеме впоследствии сделано в п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. N 33: в силу п. 3 ст. 145 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, использующие право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, должны представить в налоговый орган по месту своего учета письменное уведомление и документы, подтверждающие, что объем полученной ими выручки не превышает предельный размер, установленный п. 1 ст. 145 НК РФ. При толковании данной нормы судам необходимо исходить из того, что по ее смыслу налогоплательщик лишь информирует налоговый орган о своем намерении использовать указанное право на освобождение, а последствия нарушения срока уведомления законом не определены. При этом в силу закона такое уведомление может быть произведено и после начала применения освобождения. Поэтому лицам, фактически использовавшим в соответствующих налоговых периодах освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, не может быть отказано в праве на такое освобождение только лишь по мотиву непредставления в установленный срок уведомления и документов. Аналогичным подходом следует руководствоваться и в случае ненаправления (несвоевременного направления) в налоговый орган уведомления о продлении использования права на освобождение и необходимых документов (п. 4 ст. 145 НК РФ).

Можно отметить, что в п. 5 ст. 173 НК РФ предусмотрена возможность существования "условного налогоплательщика" НДС: сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется следующими лицами в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога:

- 1) лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога;
- 2) налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению.

При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

Следует, однако, учесть, что должна иметь место именно счет-фактура, а не заменяющий ее в розничной торговле кассовый чек (Постановление КС РФ от 3 июня 2014 г. N 17-П).

Иными словами, продавец, в действительности не являющийся налогоплательщиком НДС (например, применяющий УСН или ЕНВД), фактически имитирует статус плательщика данного налога перед покупателем товаров (работ, услуг), выдавая ему должным образом оформленный счет-фактуру. Соответственно, покупатель оплачивает продавцу цену товара (работы, услуги) вместе с НДС и может использовать право на вычет. Но в этом случае законодатель предписывает продавцу, обозначившему налог в счете-фактуре, перечислить его в бюджет.

В Определении КС РФ от 13 октября 2009 г. N 1332-О-О разъяснено, что на индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН и потому освобожденных от уплаты НДС, законодательство возлагает обязанность по уплате данного налога не ввиду одного лишь факта реализации товара (работы, услуги), но при условии выставления покупателю счета-фактуры. Это продиктовано тем, что именно данный документ служит основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров

(работ, услуг) сумм налога к вычету (п. 1 ст. 169 НК РФ). Соответственно, у индивидуального предпринимателя возникает обязанность по уплате НДС, несмотря на то, что изначально он не признавался плательщиком данного налога. Кроме того, как следует из Определений КС РФ от 7 ноября 2008 г. N 1049-О-О и от 21 декабря 2011 г. N 1856-О-О, федеральный законодатель предусмотрел для плательщиков НДС при реализации ими товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат обложению указанным налогом, возможность выбора наиболее оптимального способа организации экономической деятельности и налогового планирования: налогоплательщик вправе либо сформировать цену товаров (работ, услуг) без учета сумм НДС и, соответственно, без выделения этих сумм в выставляемых покупателю счетах-фактурах, что повышает ценовую конкурентоспособность соответствующих товаров (работ, услуг), либо выставить контрагенту по конкретным операциям по реализации товаров (работ, услуг) счета-фактуры с выделением суммы НДС, при том что именно эта сумма НДС (без учета налоговых вычетов) подлежит уплате в бюджет.

Исходя из п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. N 33, в подп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ предусмотрена обязанность лиц, не являющихся плательщиками налога, а также лиц, освобожденных от исполнения обязанностей плательщиков налога, в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога перечислить соответствующую сумму в бюджет. Однако возникновение в данном случае обязанности по перечислению в бюджет налога не означает, что выставившее счет-фактуру лицо приобретает в отношении таких операций статус налогоплательщика, в том числе право на применение налоговых вычетов. На указанное лицо возлагается лишь обязанность перечислить в бюджет налог, размер которого в силу прямого указания п. 5 ст. 173 НК РФ определяется исходя из суммы, отраженной в соответствующем счете-фактуре, выставленном покупателю. Возможность уменьшения этой суммы на налоговые вычеты приведенной нормой либо иными положениями гл. 21 НК РФ не предусмотрена.

Соответственно, сами "условные" налогоплательщики НДС не вправе претендовать на налоговые вычеты, в т.ч. и потому, что их, в силу п. 1 ст. 171 НК РФ, могут применять только налогоплательщики НДС, исчисляющие налог в соответствии со ст. 166 НК РФ. В данном же случае налог исчисляется по правилам ст. 173 НК РФ. Указанный вывод дополнительно подтверждается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 марта 2011 г. N 14315/10. Иными словами, государство не исключает "имитации" статуса налогоплательщика НДС лицами, которые им в действительности не являются, но регулирует последствия таких действий так, что они обычно являются экономически невыгодными: есть обязанность уплатить НДС, полученный от покупателей в составе цены товара (работы, услуги), но право на вычет в связи с приобретением данного товара (работы, услуги) отсутствует.

С другой стороны, как это изложено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 14 февраля 2006 г. N 11670/05, с "условных" налогоплательщиков НДС не взыскиваются пени за неуплату НДС и не применяются санкции по п. 1 ст. 122 НК РФ за неуплату данного налога.

Интересно то, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 апреля 2012 г. N 16055/11 круг "условных налогоплательщиков" НДС был расширен: в качестве такового фактически признан орган публичной власти, не выставивший счетов-фактур с выделением НДС, но подписавший от имени публично-правового образования договор купли-продажи недвижимости с указанием ее цены с НДС и получивший полную сумму от покупателя - физического лица. Впоследствии в Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2014 г. N 17383/13 данный подход был скорректирован и истолкован расширительно, без увязки с содержанием договора: при реализации не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями муниципального имущества, составляющего казну муниципального образования, физическим лицам, не имеющим статуса индивидуального предпринимателя, обязанность по перечислению суммы НДС в федеральный бюджет возлагается на продавца такого имущества. По мнению Президиума, ссылка судов в обоснование своей позиции на недоказанность инспекцией формирования цены реализуемых объектов с НДС, факта выставления счетов-фактур с выделением соответствующей суммы налога и оплаты покупателями имущества без НДС не может быть принята во внимание, поскольку гражданско-правовые отношения сторон в обязательстве не изменяют положения налогового законодательства.

Примечателен и тот факт, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 сентября 2012 г. N 3139/12, рассматривая ситуацию приобретения организацией муниципального имущества, Суд пришел к выводу, что публичный субъект необоснованно получил НДС в составе цены и обязан вернуть его организации.

5.2. Акциз

Акциз является **федеральным косвенным** налогом, который урегулирован гл. 22 НК РФ, действующей с 1 января 2001 г. Ранее акциз уплачивался на основании Закона РФ от 6 декабря 1991 г. N

1993-1 "Об акцизах", который ныне утратил силу. При этом гл. 22 НК РФ обозначена как "Акцизы", хотя речь в ней идет, очевидно, об одном налоге - акцизе.

Само слово "акциз" (англ. - excise), предположительно, происходит от латинского excidere - отсекать, отрезать; так как благодаря налогу часть товара как бы отсекается, что могло исполняться и буквально относительно некоторых товаров при господстве натуральных налогов <1158>.

<1158> Янжул И. Опыт исследования английских косвенных налогов. Акциз. М., 1874. С. 6, 7.

Согласно п. 1 ст. 179 НК РФ **налогоплательщиками** акциза признаются организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые налогоплательщиками акциза в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Указанный круг налогоплательщиков в целом совпадает с кругом налогоплательщиков НДС (п. 1 ст. 143 НК РФ). Однако в силу п. 2 ст. 179 НК РФ организации и иные лица, указанные в данной статье, признаются налогоплательщиками, если они совершают операции, подлежащие налогообложению в соответствии с гл. 22 НК РФ. В результате налогоплательщиками акциза в России, как правило, являются производители подакцизных товаров (либо их импортеры).

Объект налогообложения акцизом, наиболее часто возникающий в деятельности налогоплательщиков данного налога, предусмотрен в подп. 1 п. 1 ст. 182 НК РФ: **реализация** на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров (т.е. применительно к "внутреннему" акцизу). В целях исчисления акциза передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на возмездной и (или) безвозмездной основе, а также использование их при натуральной оплате признаются реализацией подакцизных товаров. Другой важнейший объект налогообложения, как и в НДС, - **ввоз** подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (подп. 13 п. 1 ст. 182 НК РФ), что соответствует "таможенному" акцизу.

Товары, которые законодатель признает **подакцизными**, перечислены в ст. 181 НК РФ. К ним, в частности, относятся: спирт этиловый; спиртосодержащая продукция; алкогольная продукция; табачная продукция; автомобили легковые; мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.); автомобильный бензин; дизельное топливо; моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей; топливо печное бытовое; авиационный керосин. Кроме того, в качестве подакцизных товаров обозначены некоторые виды углеводородного сырья: прямогонный бензин, бензол, параксилол, ортоксилол; а в случаях, предусмотренных международными договорами Российской Федерации - природный газ.

Подакцизных работ и услуг действующее налоговое законодательство не предусматривает. Впрочем, таможенное законодательство также предполагает обложение пошлиной трансграничного перемещения именно товаров (п. 1 ст. 75 ТК ТС).

Следует учесть, что отнесение некоторого товара к категории подакцизных само по себе не еще означает, что производитель данного товара будет обязан уплачивать акциз. Например, на автомобили легковые с мощностью двигателя до 90 л.с. включительно ставка акциза в п. 1 ст. 193 НК РФ установлена, как 0 руб. за 1 л.с. Иными словами, при совершении облагаемых операций с такими автомобилями суммы акциза к уплате в бюджет не будет. Тем не менее, данный товар формально является подакцизным, и, в частности, его продажа по договорам розничной купли-продажи в силу подп. 6, 7 п. 2 ст. 346.26 и ст. 346.27 НК РФ не может облагаться ЕНВД. В Определении КС РФ от 22 марта 2011 г. N 390-О-О отмечается, что нормы НК РФ в их взаимосвязи относят легковые автомобили к подакцизным товарам независимо от мощности их двигателя.

Можно условно утверждать, что законодатель в основном определяет в качестве подакцизных товары, не являющиеся жизненно необходимыми, но пользующиеся повышенным спросом. О.А. Борзунова характеризует акциз как форму изъятия сверхприбыли, получаемой от производства товаров со значительной разницей между ценой, определяемой потребительской стоимостью, и фактической себестоимостью <1159>. В частности, ни один из товаров, относящихся к подакцизным, не указан в перечне продуктов питания, приведенном в Федеральном законе от 3 декабря 2012 г. N 227-ФЗ "О потребительской корзине в целом по Российской Федерации".

<1159> Борзунова О.А. Налоговый кодекс Российской Федерации от создания до наших дней. М., 2010. С. 17.

С точки зрения С.Г. Пепеляева, практика налогообложения выработала основные критерии выбора

товара для акцизного обложения:

- широкий круг потребителей (обеспечивает базу налогообложения);
- не относится к предметам первой необходимости (не создает социальной напряженности);
- производство сосредоточено у относительно небольшого числа лиц (облегчает контроль за производством и реализацией);
- невысокая себестоимость производства (акцизная надбавка не слишком ограничивает спрос на товар) <1160>.

<1160> Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного налогообложения. М., 2015. С. 15.

Кроме того, с течением времени законодатель по разным соображениям может пересматривать свою позицию относительно того, какие именно товары следует относить к подакцизным. Так, в ст. 4 Федерального закона "Об акцизах" (утратил силу) в качестве подакцизных товаров ранее были установлены ювелирные изделия, которые в настоящее время акцизом не облагаются. В СССР в 1922 - 1927 годах подакцизными товарами, наряду с алкоголем, были сахар, соль, чай, кофе, спички, папиросные гильзы и бумага, свечи, текстильные изделия, резиновые галоши <1161>. А.В. Брызгалин приводит сведения о том, что в Англии в течение 20 лет существования республики при Оливере Кромвелле (1599 - 1658) было введено до 200 видов акцизов, причем обложению подвергались самые экзотические объекты, например, коробки для масла или даже соломенная труха <1162>.

<1161> Пушкарева В.М. Налоговая система Союза ССР (1921 - 1930). М., 2011. С. 190.

<1162> Брызгалин А.В. Этюды о налогах... Прогулки по Миру Налогов с Аркадием Брызгалиным. Екатеринбург, 2013. С. 19.

Таким образом, объектом налогообложения акцизом в основном являются действия (деятельность) налогоплательщиков по реализации произведенных ими подакцизных товаров. Иными словами, акцизы в общем случае платит производитель подакцизных товаров, а не те лица, которые данные товары впоследствии перепродают (т.е. сумма акциза в цене товара при его перепродаже не изменяется, а НДС, в силу п. 1 ст. 154 НК РФ, при перепродаже подакцизных товаров исчисляется из стоимости товаров с учетом акциза). Соответственно, при перепродаже подакцизных товаров НДС начисляется, в том числе и на акциз, присутствующий в цене подакцизных товаров.

В п. 2 ст. 195 НК РФ предусмотрено общее определение даты реализации (передачи) подакцизных товаров (фактически - даты возникновения объекта налога): день отгрузки (передачи) соответствующих подакцизных товаров, в том числе структурному подразделению организации, осуществляющему их розничную реализацию. Если же налогоплательщик получает авансовые или иные платежи, полученные в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров, то факт получения данных платежей в общем случае также порождает обязанность по уплате акциза (п. 1 ст. 189 НК РФ).

Иными словами, объект налогообложения акциза урегулирован законодателем даже "жестче", чем объект налогообложения НДС - и в отсутствие перехода права собственности на подакцизный товар, только при его передаче структурному подразделению организации, осуществляющему их розничную реализацию, налогоплательщик обязан считать объект налогообложения возникшим.

В ст. 193 НК РФ установлены **ставки** акциза. Ставки акциза могут быть подразделены на три группы:

- **твердые** (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения), например, на 2015 г.: для алкогольной продукции (с объемной долей этилового спирта свыше 9%) - 500 руб. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах; для игристых вин (шампанских) - 25 руб. за 1 литр; для сигар - 128 руб. за 1 шт.; для автомобильного бензина класса "З" - 7300 руб. за тонну; для автомобилей легковых с мощностью двигателя свыше 150 л.с. - 365 руб. за 1 л.с.

Применительно к твердым ставкам акциза можно утверждать, что в экономическом смысле акциз на соответствующие товары будет являться регрессивным налогом <1163>. Иными словами, упрощенно, в розничной цене "обычной" бутылки водки 0,5 л за 250 руб. будет та же сумма акциза, что и в розничной цене "элитной" бутылки коньяка 0,5 л за 50000 руб.;

<1163> Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. СПб., 2002. С. 118.

- **адвалорные** (в процентах от стоимости) налоговые ставки: в настоящее время не установлены;

- **комбинированные** (состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах от стоимости) налоговые ставки, например, на 2015 г. для сигарет и папирос: 960 руб. за 1000 штук + 11% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 1330 руб. за

1000 штук.

Согласно п. п. 1, 2 ст. 187.1 НК РФ расчетной стоимостью признается произведение максимальной розничной цены, указанной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, и количества единиц потребительской упаковки (пачек) табачных изделий, реализованных (переданных) в течение отчетного налогового периода или ввозимых на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. Максимальная розничная цена представляет собой цену, выше которой единица потребительской упаковки (пачка) табачных изделий не может быть реализована потребителям предприятиями розничной торговли, общественного питания, сферы услуг, а также индивидуальными предпринимателями. Максимальная розничная цена устанавливается налогоплательщиком самостоятельно на единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий отдельно по каждой марке (каждому наименованию) табачных изделий.

Причина, по которой адвалорные налоговые ставки в "чистом" виде от цены товара в настоящее время не установлены, приведена В.Г. Пансковым: с 1992 до 1997 года в отрасли применялась адвалорная система налоговых ставок. В условиях высоких темпов инфляции это гарантировало стабильные доходы государства. Однако именно в этот период проявились и существенные недостатки адвалорной системы, выразившиеся в возможностях занижения отпускной стоимости товаров производителями и импортерами <1164>.

<1164> Панков В.Г. О необходимости продолжения реформирования налоговой системы // Налоги и налоговое планирование. 2010. N 8.

Налоговая база (ст. 187 НК РФ) в общем случае исчисляется:

- как объем реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения);

- как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, без учета акциза, НДС - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки (не используется в силу отсутствия в настоящее время адвалорных ставок);

- как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой (специфической) налоговой ставки и как расчетная стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен для исчисления акциза при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок.

Соответственно, если в 2015 г. производится и реализуется водка крепостью 40% в бутылках емкостью 0,5 л, то при ее реализации производитель обязан увеличивать цену каждой бутылки на 100 руб. (500 руб. за 1 л безводного этилового спирта, 0,2 л такого спирта в бутылке водки). С учетом Приказа Росалкогольрегулирования от 25 декабря 2014 г. N 409 "Об установлении цен, не ниже которых осуществляются закупка (за исключением импорта), поставки (за исключением экспорта) и розничная продажа алкогольной продукции крепостью свыше 28 процентов" минимальная розничная цена на водку крепостью 40% установлена в размере 185 руб. за 0,5 л. Таким образом, сумма НДС по ставке 18% при минимальной розничной цене водки составит 28,22 руб. = 185 руб. x 18/118. Общая величина косвенных налогов в бутылке водки равна 128,22 руб. = 28,22 руб. (НДС) + 100 руб. (акциз), что составляет 69,3% в розничной цене 185 руб.

Если в 2015 г. производится и реализуется автомобильный бензин класса "3", то цена его реализации должна быть увеличена на 7300 руб. за тонну. Исходя из приблизительной плотности бензина 0,75 кг/л, стоимость каждого литра такого бензина включает ориентировочно 5,48 руб. акциза.

Следует отметить, что градация бензина по классам содержится, например, в приложении N 1 к техническому регламенту "О требованиях к автомобильному и авиационному бензину, дизельному и судовому топливу, топливу для реактивных двигателей и топочному мазуту" (утв. Постановлением Правительства РФ от 27 февраля 2008 г. N 118). Кроме того, действует Технический регламент Таможенного союза ТР ТС 013/2011 "О требованиях к автомобильному и авиационному бензину, дизельному и судовому топливу, топливу для реактивных двигателей и мазуту".

Косвенный характер акциза отражен, в частности, в п. 1 ст. 198 НК РФ: налогоплательщик, осуществляющий операции, признаваемые объектом налогообложения акцизом, в общем случае обязан предъявить к оплате покупателю подакцизных товаров соответствующую сумму акциза.

Как и в НДС, в акцизе предусмотрен механизм налоговых вычетов (ст. 200 НК РФ), но он имеет существенные особенности и применяется только в отдельных случаях. Например, при исчислении суммы акциза на спиртосодержащую продукцию и (или) алкогольную продукцию указанные налоговые вычеты в

общем случае производятся в пределах суммы акциза, исчисленной по подакцизным товарам, использованным в качестве сырья (п. 2 ст. 200 НК РФ). В силу п. 1 ст. 201 НК РФ для применения вычетов по акцизу необходимо соблюдение ряда условий, в том числе наличие расчетных документов и счетов-фактур.

До 1 января 2007 г. действовал п. 6 ст. 200 НК РФ, в соответствии с которым вычетам подлежали суммы авансового платежа, уплаченные при приобретении акцизных марок по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке. Соответственно, ранее акциз частично уплачивался через приобретение акцизных марок у государства. Сейчас акцизные (федеральные специальные) марки, например, на алкогольной продукции такой роли уже не играют и подлежат применению в силу императивной нормы п. 2 ст. 12 Федерального закона от 22 ноября 1995 г. N 171-ФЗ "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции" и призваны демонстрировать в т.ч. легальность производства (импорта) подакцизной алкогольной продукции, а также обеспечивать возможность соответствующего контроля.

Акциз, как следует из общей нормы (п. 1 ст. 52 НК РФ), **исчисляется** только налогоплательщиками.

Налоговым периодом по акцизу является календарный месяц (ст. 192 НК РФ).

Общий **срок уплаты** акциза - за истекший налоговый период не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 3 ст. 204 НК РФ).

Налоговая декларация по акцизу в общем случае подлежит представлению не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 204 НК РФ).

При применении налоговых вычетов у налогоплательщика акциза (как и у налогоплательщика НДС) может создаться ситуация, в которой не он должен уплатить акциз в бюджет, а государство обязано возместить (возвратить, зачесть) ему определенную сумму из бюджета; если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает сумму акциза, исчисленную по операциям с подакцизными товарами, являющимся объектом налогообложения (п. 1 ст. 203, п. 1 ст. 203.1 НК РФ). Кроме того, если налогоплательщик реализует подакцизные товары, помещенные под таможенную процедуру экспорта, за пределы территории Российской Федерации, акциз не уплачивается (подп. 4 п. 1 ст. 183, п. 1 ст. 184 НК РФ).

Особые правила исчисления и уплаты акциза предусмотрены для операций с некоторыми видами подакцизных товаров (как правило - сырья) - денатурированным этиловым спиртом, прямогонным бензином, бензолом, параксилолом или ортоксилолом (в т.ч. ст. ст. 179.2 - 179.4 НК РФ); предусмотрены соответствующие свидетельства о регистрации лиц, совершающих операции с данным сырьем. Е.В. Кудряшова по данному вопросу отмечает, что такие свидетельства не являются разрешением на определенную деятельность и никак не связаны с лицензированием. Свидетельства дают право применить особый порядок исчисления налоговых обязательств и применения вычетов для снижения кумулятивного эффекта и сокращения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, но обременяют зарегистрированных лиц предоставлением дополнительной подробной информации и дополнительной отчетностью <1165>. Кроме того, подобным образом урегулировано налогообложение акцизом операций с авиационным керосином налогоплательщиком, включенным в Реестр эксплуатантов гражданской авиации Российской Федерации и имеющим сертификат (свидетельство) эксплуатанта; что также сделано для целей применения вычетов (п. 21 ст. 200, п. 21 ст. 201 НК РФ).

<1165> Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного налогообложения. М., 2015. С. 24.

5.3. Налог на доходы физических лиц

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) является **федеральным прямым (подходным)** налогом. Данный налог предусмотрен гл. 23 НК РФ, которая действует с 1 января 2001 г. Ранее предшественник НДФЛ - подходный налог уплачивался на основании Закона РФ от 7 декабря 1991 г. N 1998-1 "О подоходном налоге с физических лиц" (в настоящее время утратил силу). Кроме того, часть норм Закона РФ от 12 декабря 1991 г. N 2020-1 "О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения" после отмены данного налога с 1 января 2006 г. была воспроизведена законодателем (в основном в части дарения) в гл. 23 НК РФ. Поскольку налог на имущество, переходящее в порядке наследования, является достаточно распространенной мировой практикой, представляет интерес позиция М.Ю. Березина о том, что данный налог имеет высокий потенциал возрождения в отечественной налоговой системе <1166>.

<1166> Березин М.Ю. Развитие системы налогообложения имущества. М., 2011. С. 371.

По п. 1 ст. 207 НК РФ **налогоплательщиками** НДФЛ признаются:

- физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации;
- физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Несмотря на то что в данной статье специально не выделены такие виды физических лиц, как индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой и адвокаты, непосредственно в тексте гл. 23 НК РФ регламентируются особенности исчисления ими налога.

Общее определение налоговых резидентов дано в п. 2 ст. 207 НК РФ: это физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

По сведениям, обобщенным С.Г. Пепеляевым, критерии определения налогового статуса физического лица (резидентства) в мировой практике могут быть и более сложными: тест физического присутствия, тест домицилия, тест постоянного жилища, тест центра интересов, тест гражданства, свободный выбор <1167>.

<1167> Пепеляев С.Г., Сосновский С.А. Налогообложение доходов и прибыли. М., 2015. С. 18 - 29.

Несколько упрощенно можно утверждать, что резиденты платят НДФЛ с доходов от источников в РФ и от источников за пределами РФ по ставке 13%, (п. 1 ст. 224 НК РФ); а нерезиденты - только от источников в РФ, но по большей ставке 30% (п. 3 ст. 224 НК РФ) и без учета вычетов (п. п. 3, 4 ст. 210, п. 3 ст. 224 НК РФ). Соответственно, с точки зрения налогообложения доходов от источников в РФ, быть резидентом нашей страны существенно выгоднее. При этом гражданство физического лица правового значения не имеет.

В Постановлении КС РФ от 25 июня 2015 г. N 16-П разъяснено, что налоговый статус физического лица - исходя из критерия нахождения его в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев - точно определяется на начало налогового периода, однако в конце каждого налогового периода требует уточнения по итогам этого налогового периода: наличие статуса налогового резидента Российской Федерации, устанавливаемого в начале налогового периода на каждую дату выплаты дохода, носит предварительный характер и подлежит уточнению в конце налогового периода в зависимости от продолжительности пребывания физического лица на территории Российской Федерации в данном налоговом периоде, что является основанием для перерасчета НДФЛ, взимавшегося исходя из предварительного налогового статуса лица, который оно имело в начале текущего налогового периода.

А.В. Фокин, рассматривая правила определения резидентства, полагает, что соответствующие нормы должны быть сконструированы таким образом, чтобы выявить случаи, когда налогоплательщики обладают настолько значимыми и устойчивыми связями с государством, что такое государство имеет право облагать налогом любые доходы такого лица, которые посчитает необходимыми <1168>. Р. Польссон приводит сведения о том, что если государство предпочитает облагать налогом всех проживающих на его территории лиц независимо от того, где получены доходы, то оно применяет принцип резидентства. Альтернативой является налогообложение всех доходов, полученных в государстве, независимо от того, где проживает лицо, получившее их в свое распоряжение. Этот принцип заключается в налогообложении по месту источника дохода. На практике государства при построении налоговых систем обычно используют определенные комбинации обозначенных двух принципов. Третий подход к затронутой проблеме, который встречается в относительно небольшом количестве государств (правда, среди них США), предполагает, что государство облагает налогом все доходы своих граждан независимо от того, где они проживают или где получают соответствующие доходы <1169>.

<1168> Фокин А.В. Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти): американский опыт. М., 2009. С. 9.

<1169> Польссон Р. Шведское налоговое право. Екатеринбург, 2006. С. 58.

Объект налогообложения НДФЛ установлен в ст. 209 НК РФ как доход, полученный налогоплательщиками:

- 1) от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации - для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;
- 2) от источников в Российской Федерации - для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Общей проблемой всех подоходных налогов является правовое определение понятия "доход". Как

справедливо отмечает С.Г. Пепеляев, что такое доход, казалось бы, интуитивно понимают все. Но каждый исследователь предлагает свое определение, а в большинстве стран и вовсе отказались от идеи снабдить налоговое законодательство четкой исчерпывающей формулировкой понятия дохода <1170>. В дореволюционной правовой системе имела место та же проблема и высказывались даже такие идеи, что понятие дохода, как и понятие прибыли, приращения и др., не суть понятия правовые, а общеупотребительные в жизни названия того, что может дать имущество владельцу его или по самому существу своему, или при помощи труда и искусства владельца <1171>. Характерна и современная позиция Р.А. Познера: наиболее широкое определение дохода включает все денежные и неденежные поступления, включая не только досуг и (другой) неденежный доход от производства домохозяйства, но и подарки, наследство и награды <1172>.

<1170> Пепеляев С.Г. Налогово-правовое понятие дохода // Налоговед. 2014. N 11. С. 15.

<1171> Алфавитный указатель вопросов гражданского права и судопроизводства, разрешенных Гражданским кассационным департаментом Правительствующего Сената в решениях 1876 - 1884 годов / Сост. П.П. Москальский. СПб., 1885. С. 174. URL: <http://dlib.rsl.ru/rsl01003000000/rsl01003545000/rsl01003545198/rsl01003545198.pdf>.

<1172> Познер Р.А. Экономический анализ права. М., 2004. Т. 2. С. 656.

При этом ст. 41 НК РФ устанавливает следующее: доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами "Налог на доходы физических лиц", "Налог на прибыль организаций" НК РФ. Но формулировка ст. 41 НК РФ является оценочной, поскольку опирается на неопределенный (и, соответственно, оценочный) термин "экономическая выгода".

Интересно то, что в "Современном экономическом словаре" <1173> термин "выгода" определяется, как получение определенных преимуществ, дополнительного дохода, прибыли. Иными словами, доход (в НК РФ) определяется через выгоду, а выгода (в экономической литературе) - через доход. Впрочем, по сведениям, приведенным В.В. Шамшевой, в законодательстве США сходная ситуация - легальное определение дохода не отличается четкостью и строится по модели "X - это X", то есть понятие дохода фактически определяется через само себя. В США все, что можно так или иначе назвать доходом, им и является, если иное прямо не указано в законе. Идея предельно ясна: законодатель старается обложить налогом весь возможный "доход", даже не пытаясь ограничить себя специальным определением этого понятия. В то же время попытки легального определения дохода имеют место в судебной практике: Верховный суд США в 1955 году в деле *Glenshaw Glass* пришел к выводу, что доход - это неоспоримое присоединение к достатку, которое четко осознается налогоплательщиком и над которым он имеет правомочие владения <1174>.

<1173> Современный экономический словарь / Под ред. Б.А. Райзберга, Л.Ш. Лозовского, Е.Б. Стародубцева. 6-е изд. М., 2011. С. 74.

<1174> Шамшева В.В. Понятие дохода в США // Налоговед. 2014. N 7. С. 80, 82.

С точки зрения С.Г. Пепеляева, доходом лица признается прирост в налоговом периоде его имущественного состояния (капитала) в результате получения исчисляемой выгоды от осознанного и в своих интересах принятия лицом в собственность или владение денежных средств, иного имущества, освобождения от обязательств. Взносы участников хозяйственного общества в его капитал не рассматриваются как доход общества <1175>.

<1175> Пепеляев С.Г., Сосновский С.А. Налогообложение доходов и прибыли. М., 2015. С. 50.

В итоге с учебной и с практической точек зрения наиболее предпочтительной представляется такая позиция: доходом является все то, что значимо для обложения соответствующим налогом исходя из специальных норм НК РФ и практики его применения. Да, этот подход не универсален, не предполагает наличия четкого юридического определения и требует изучения большого объема нормативного материала, а также практики его применения, но он, по меньшей мере, позволяет осознать, что именно в настоящее время рассматривается в качестве дохода на уровне правоприменителей. С этой точки зрения "обтекаемая" формулировка ст. 41 НК РФ не только проблема, но и благо. Суды, в случае недостаточной четкости норм, регламентирующих налогообложение некоторого поступления налогоплательщику, на основании ст. 41 НК РФ и с учетом п. 7 ст. 3 НК РФ, могут квалифицировать его как не дающее экономической выгоды и, следовательно, не являющееся доходом либо стремятся особым образом определить, что именно и когда в конкретном случае является доходом (в т.ч. Постановление Президиума

ВАС РФ от 10 декабря 2013 г. N 10159/13; Обзор судебной практики ВС РФ N 2(2015) (утв. Президиумом ВС РФ 26 июня 2015 г.), вопрос 8; Постановление Президиума ВС РФ от 22 июля 2015 г. N 8-ПВ15).

Обобщенную позицию высказал С.Г. Пепеляев: законодательством установлена презумпция облагаемости поступающих лицу материальных благ: все, что предположительно можно назвать доходом (любые получаемые налогоплательщиком суммы или имущество), признается для целей налогообложения доходом, если законодательство прямо не делает исключения или налогоплательщик не докажет обратное <1176>.

<1176> Пепеляев С.Г., Сосновский С.А. Налогообложение доходов и прибыли. М., 2015. С. 43.

Интересный пример выгоды, расцененной в качестве облагаемого НДФЛ дохода, приведен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2013 г. N 13986/12. Суд квалифицировал в данном качестве услуги, полученные безвозмездно физическим лицом и оплаченные банком, при условии наличия у данного физического лица минимального остатка на счете в указанном банке.

В плане квалификации поступлений денежных средств, как доходов физических лиц, представляет интерес Постановление Президиума ВАС РФ от 6 ноября 2012 г. N 7423/12. В рамках налоговой проверки инспекция установила, что организацией были заключены договоры займа с физическими лицами, согласно которым займодавцы (физические лица) передают заемщику (обществу) заем в сумме 200 млн. руб., что соответствует 7,3 млн. долл. США, а заемщик обязуется возвратить заем и уплатить проценты за пользование денежными средствами. Кроме того, договорами предусмотрена обязанность заемщика перечислить полученную сумму займа в долларах США либо в рублях по курсу ЦБ РФ на дату погашения суммы долга. Через два с половиной месяца общество вернуло займодавцам денежные средства с учетом начисленных процентов в размере 268,3 млн. руб., в том числе разницу между оценкой займов на дату получения и возврата денежных средств в сумме 64,7 млн. руб. Налоговый орган пришел к выводу, что последняя сумма является облагаемым доходом физических лиц. ВАС РФ отметил, что согласно п. 2 ст. 317 ГК РФ в денежном обязательстве может быть предусмотрено, что оно подлежит оплате в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме иностранной валюты или в условных денежных единицах. В этом случае подлежащая уплате в рублях сумма определяется по официальному курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц на день платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлены законом или соглашением сторон. При возврате заемщиком суммы займа, выраженной в иностранной валюте с пересчетом в рубли на дату возврата, у займодавцев - физических лиц не возникает экономической выгоды, поскольку фактически заемщик возвращает установленную в договоре сумму займа. Каких-либо положений, позволяющих рассматривать такого рода положительные разницы в качестве дохода, гл. 23 НК РФ не содержит.

Еще один интересный пример квалификации денежных поступлений как доходов - Постановления Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. N 13510/12 и N 14376/12. В рассматриваемых делах налоговый орган пришел к выводу, что денежные средства, снятые с расчетных счетов организаций их работниками (либо выданные работникам под отчет), подлежат включению в налоговую базу этих работников по НДФЛ, поскольку организациями при проверке не представлены документы, подтверждающие целевое расходование указанных сумм, а также приобретение и оприходование товарно-материальных ценностей. Суд согласился с тем, что при таких условиях согласно ст. 210 НК РФ указанные денежные средства являются доходом рассматриваемых работников и подлежат включению в их налоговую базу по НДФЛ.

Нельзя не отметить и уголовно-правовое определение дохода, данное в п. 12 Постановления Пленума ВС РФ от 18 ноября 2004 г. N 23 "О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве". По мнению Суда, под доходом в ст. 171 УК РФ следует понимать выручку от реализации товаров (работ, услуг) за период осуществления незаконной предпринимательской деятельности без вычета произведенных лицом расходов, связанных с осуществлением незаконной предпринимательской деятельности.

С учетом изложенного примечательно обобщение, сделанное С.Г. Пепеляевым: в современной мировой юридической практике используется три концепции дохода: концепция источника дохода (доход должен получаться лицом систематически (периодически) из конкретного (постоянного) источника); концепция прироста достатка (доход определяется как неоспоримое присоединение к достатку, четко осознаваемое налогоплательщиком, над которым он имеет полное хозяйственное господство); а также концепция траста (связана с институтом доверительной собственности в английском праве - сделки доверительного управляющего по распоряжению переданным ему в управление имуществом не рассматриваются как образующие доход доверителя, если их результаты не передаются доверителю). При этом концепция прироста достатка в наибольшей степени соответствует идеям, заложенным в гл. 23 НК РФ <1177>.

<1177> Пепеляев С.Г., Сосновский С.А. Налогообложение доходов и прибыли. М., 2015. С. 44 - 48.

Перечни доходов от источников в Российской Федерации и от источников за пределами Российской Федерации предусмотрены в ст. 208 НК РФ. В частности, к первой категории относятся доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации (подп. 5 п. 1); вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в Российской Федерации (подп. 6 п. 1). К доходам второй категории, в частности, относятся доходы от использования за пределами Российской Федерации авторских или смежных прав (подп. 3 п. 3); пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств (подп. 7 п. 3).

Другая классификация доходов косвенно следует из п. 1 ст. 210 НК РФ: при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ. Соответственно, можно выделить доходы:

- в денежной форме;
- в натуральной форме (ст. 211 НК РФ, в т.ч. безвозмездно полученное имущество, работы, услуги);
- в виде материальной выгоды (ст. 212 НК РФ, в т.ч. экономия на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, полученными под низкий процент, если в рублях - то ниже 2/3 ставки рефинансирования Центробанка).

Смысл дополнения "...или право на распоряжение которыми у него возникло...", очевидно, состоит в том, чтобы налогоплательщик, имеющий действительную и бесспорную возможность получить доход (например, в виде денег в кассе организации или на зарплатной пластиковой карте), сделав соответствующее распоряжение о выдаче денег другому лицу (перечислив ему деньги), не мог в результате утверждать, что никакого дохода лично он не получил.

Кроме того, исходя из п. п. 7, 8 ст. 227 НК РФ, законодатель также вводит понятие предполагаемого дохода физических лиц, зарегистрированных в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица; нотариусов, занимающихся частной практикой; адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты и других лиц, занимающихся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой (далее - самозанятые физические лица). Предполагаемый доход либо определяется такими налогоплательщиками самостоятельно, либо определяется налоговым органом как равный доходу налогоплательщика, который был получен в предыдущем году.

Следует отметить, что в ст. 227.1 НК РФ установлены особенности исчисления суммы налога и подачи налоговой декларации некоторыми категориями иностранных граждан, осуществляющих трудовую деятельность по найму в Российской Федерации на основании патента, выданного в соответствии с Федеральным законом от 25 июля 2002 г. N 115-ФЗ "О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации". В частности, такие иностранные граждане обязаны выплачивать НДФЛ в виде фиксированных авансовых платежей в размере 1200 руб. в месяц, с учетом индексации на коэффициент-дефлятор, установленный на соответствующий календарный год (на 2015 год - 1,307: Приказ Минэкономразвития России от 29 октября 2014 г. N 685), а также на коэффициент, отражающий региональные особенности рынка труда (например, на 2015 год - 1,45: ст. 2 Закона Нижегородской области от 27 ноября 2014 г. N 163-З). В п. 5 ст. 227.1 НК РФ предусмотрено, что общая сумма НДФЛ указанных налогоплательщиков, исчисляется ими с учетом уплаченных фиксированных авансовых платежей за период действия патента применительно к соответствующему налоговому периоду.

Некоторые виды доходов, не подлежащие налогообложению НДФЛ, установлены в ст. 217 НК РФ: пенсии по государственному пенсионному обеспечению (п. 2); стипендии студентов учреждений высшего профессионального образования (п. 11); доходы, получаемые физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за соответствующий налоговый период от продажи имущества (за исключением объектов недвижимого имущества), находившегося в собственности налогоплательщика три года и более (п. 17.1) и др.

Нельзя не учитывать, что НК РФ не содержит положений, исключающих из налогооблагаемого дохода величину прожиточного минимума (Федеральный закон от 24 октября 1997 г. N 134-ФЗ "О прожиточном минимуме в Российской Федерации") или доход в размере МРОТ (Федеральный закон от 19 июня 2000 г. N 82-ФЗ "О минимальном размере оплаты труда"). Упрощенно можно утверждать, что МРОТ, который вправе получить работник по результатам своей трудовой деятельности, равен установленному, уменьшенному на 13%. С этой точки зрения представляют интерес сведения, приведенные Р. Меллингхоффом: Федеральный Конституционный Суд Германии подверг критике ситуацию, когда в 1992 г. законодатель установил индивидуальный прожиточный минимум в отношении права социального обеспечения в размере 12407 DM в год, а для целей подоходного налога - только 5161 DM. С точки зрения

Конституции, прожиточный минимум представляет собой нижнюю границу налогового вмешательства <1178>. С.Г. Пепеляев полагает, что право человека на труд - это возможность зарабатывать на жизнь самостоятельно, а не существовать за счет различных подачек. Правовое решение проблемы бедности не в том, чтобы собрать с богатых и с помощью чиновников перераспределить бедным, а в том, чтобы не отбирать у мало зарабатывающих граждан необходимое им и их семьям для мало-мальски достойного существования <1179>. Сходным образом рассуждают и немецкие специалисты: налоги, уплаченные без учета прожиточного минимума, пришлось бы потом вернуть налогоплательщику в виде социальной помощи <1180>. Примечательно и то, что ранее в ч. 1 ст. 8 Закона РФ от 7 декабря 1991 г. N 1998-1 "О подоходном налоге с физических лиц" (утратил силу) в качестве ежемесячного необлагаемого минимума был предусмотрен именно МРОТ. В Определении КС РФ от 4 декабря 1997 г. N 127-О разъяснено, что по своему характеру эта норма является льготой, предоставляемой гражданам при исчислении сумм подоходного налога.

<1178> Меллингхофф Р. Конституционные аспекты налогового права в Германии // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. М., 2007. С. 45, 49.

<1179> Пепеляев С.Г. В пользу бедных // Налоговед. 2012. N 4. С. 4.

<1180> Буссе Р. Об экономическом истолковании норм налогового права и основанности в налогообложении: германский подход // Налоговед. 2014. N 4. С. 77.

Действительно, разумный необлагаемый минимум доходов необходим как обеспечивающий минимальные расходы на еду, жилище и отдых, необходимые для зарабатывания физическим лицом дохода. Очевидно, что человек не может работать и, соответственно, зарабатывать, по минимуму не питаясь, не отдыхая и не имея жилья. Если самозанятые физические лица (предприниматели, адвокаты, нотариусы) в порядке ст. 221 НК РФ вправе уменьшать свои облагаемые НДФЛ доходы на сумму соответствующих расходов, то аналогичное по своей экономической сути правомочие "обычных" физических лиц - уменьшение своих доходов на необлагаемый минимум.

Впрочем, в зарубежных юрисдикциях некоторые обычные "непредпринимательские" расходы допускается учитывать при налогообложении доходов от трудовой деятельности. Так, Федеральный конституционный суд ФРГ в 2008 году пришел к выводу, что отмена с 2007 года возможности работников учитывать свои затраты на проезд от дома до места работы при исчислении подоходного налога неконституционна <1181>. Следует, однако, заметить, что до указанного года данная возможность у работников в Германии имела, и Суд, по существу, рассматривал конституционность ее отмены. В России же подобной нормы не предусмотрено, вследствие чего попытки через КС РФ оспорить ее отсутствие, скорее всего, малоперспективны.

<1181> Еременок В.В. Ограничение вычета расходов работника на проезд не соответствует Конституции ФРГ // Налоговед. 2009. N 5. С. 65 - 73.

В принципе, то, что в НК РФ нет стандартного необлагаемого минимума, можно рассматривать как нарушение правовой позиции КС РФ, изложенной в Постановлении от 13 марта 2008 г. N 5-П. В данном судебном акте отмечается, что обеспечение неформального равенства граждан требует учета фактической способности гражданина (в зависимости от его заработка, дохода) к уплате публично-правовых обязательных платежей в соответствующем размере, возложенное на налогоплательщика бремя уплаты такого платежа, как НДФЛ, - исходя из сущности данного вида налога и императивов, вытекающих непосредственно из Конституции РФ, - должно определяться таким образом, чтобы валовой доход уменьшался на установленные законом налоговые вычеты, а налогом облагался бы так называемый чистый доход.

Однако нельзя не учитывать, что вопрос о необлагаемом минимуме доходов является принципиальным при значительном уровне налогообложения данных доходов (что и имеет место в большинстве стран Европы). Если же ставка налога относительно невелика, вопрос о налогооблагаемом минимуме (как, впрочем, и о расходах) является менее актуальным. В качестве примера можно привести налог, взимаемый в связи с применением УСН по максимальной ставке 6% от дохода (п. 1 ст. 346.20 НК РФ). В известных научных публикациях нет предложений по введению здесь необлагаемого минимума (хотя это и в "чистом" виде налог с дохода), а учет расходов в данной системе налогообложения изначально невозможен, что компенсируется низкой налоговой ставкой. Соответственно, вопрос о необлагаемом минимуме при действующей в России стандартной ставке 13% по большинству активных доходов является относительно актуальным. Этот довод подтверждается и тем, что отсутствует более-менее массовое требование налогоплательщиков о его введении. Если же стандартная ставка будет повышена, то введение необлагаемого минимума, очевидно, потребует. Относительной

актуальности данного вопроса способствует и то, что в России значительный объем выплачиваемых налогоплательщикам доходов облагается НДФЛ посредством налоговых агентов - работодателей. Те суммы, которые работник получает "на руки" - это то, что он может ощущать реально; те же суммы, которые указаны в платежных ведомостях (трудовых договорах), ему зачастую представляются величиной абстрактной. Учитывался ли при расчете НДФЛ некий необлагаемый минимум, как правило, принципиального значения для работника не имеет - важна зарплата "на руки".

В ст. ст. 218 - 221 НК РФ регламентированы различные виды налоговых вычетов из облагаемого дохода (позволяющие его уменьшить, и, соответственно, снизить НДФЛ). В частности, в силу подп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ облагаемый доход можно уменьшить на сумму, уплаченную налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях, - в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 тыс. руб. на каждого ребенка.

Иными словами, родитель, оплативший обучение своего ребенка на сумму 50 тыс. руб. в год, упрощенно говоря, может сэкономить 13% от этой суммы, то есть вернуть из бюджета 6500 руб. В Определении КС РФ от 23 сентября 2010 г. N 1251-О-О Суд пришел к выводу о возможности использования этого права родителями, лично не вносившими денежные средства за обучение своих детей, но документально доказавшими, что фактически расходы на обучение несли именно они.

Особый интерес представляют имущественные вычеты (ст. 220 НК РФ) в совокупности с особенностями освобождения от налогообложения доходов от продажи имущества (п. 17.1 ст. 217, ст. 217.1 НК РФ). С некоторой степенью упрощения, в соответствии с п. 2 ст. 220 НК РФ, при продаже имущества (за исключением недвижимости), находившегося в собственности налогоплательщика три года и более, полученный доход не облагается НДФЛ и не декларируется. Если же указанное имущество находилось в собственности налогоплательщика менее указанного периода, то полученный доход облагается налогом, но его можно уменьшить на 250 тыс. руб. (фиксированный вычет), либо на сумму фактически произведенных налогоплательщиком и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества. Применительно к недвижимости правила несколько иные. Для объектов, приобретенных в собственность до 1 января 2016 г., установлен тот же трехлетний минимальный срок владения, после истечения которого продажа недвижимости государству "не интересует", а фиксированный вычет для меньшего срока владения - 1 млн. руб. Если же объект недвижимого имущества приобретен в собственность уже после 1 января 2016 г., то, за рядом исключений, минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет пять лет (п. 4 ст. 217.1 НК РФ). Очевидно, данные положения направлены на то, чтобы гражданам без статуса индивидуальных предпринимателей было не столь выгодно заниматься извлечением дохода от постоянной перепродажи имущества.

На практике в деятельности налоговых органов обычно встает вопрос о налогообложении доходов от продажи только такого имущества, которое регистрируется в соответствующих реестрах (ценные бумаги, недвижимость, транспортные средства и т.д.). Формально доход от продажи нерегистрируемого имущества (например, антиквариата, шубы, компьютера), находившегося в собственности владельца менее трех лет, подлежит учету при налогообложении НДФЛ и декларированию. Однако этого, как правило, не происходит, в том числе и по причине отсутствия у налоговых органов возможностей контролировать такие сделки.

Соответственно, НК РФ, по сути, ставит значительное число граждан в положение потенциальных нарушителей налогового законодательства. Еще Лао-цзы говорил, что если законы и правила противоречат людской природе, то они могут быть изданы, но не будут соблюдаться <1182>. **Frustra ferentur leges nisi subditibus et obedientibus** - бесполезно издавать законы, если им не покоряются и не подчиняются <1183>. Кроме того, принятие властью законов, относительно которых изначально ясно, что исполняться они не будут, в очередной раз снижает уровень уважения и к законам, и к власти в целом. Можно утверждать, что большинство людей интересуют не столько их юридические обязанности, сколько то, при неисполнении каких именно обязанностей, с какой вероятностью, при каких условиях и какие именно могут наступить отрицательные последствия.

<1182> Вэнь-Цзы: Познание тайн. Дальнейшее развитие учения Лао-цзы. М., 2004. С. 133.

<1183> Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 170.

Еще одна интересная проблема применения данного вычета освещена в Определении ВС РФ от 11 мая 2011 г. N 67-В11-2: налогоплательщик, приобретя нежилое помещение, произвел его перепланировку и разделил на 10 нежилых помещений, которые впоследствии продал. На момент продажи период владения, исчисляемый от момента регистрации перепланировки, составлял менее трех лет, а с момента приобретения первоначального объекта - более трех лет. Налоговый орган полагал, что

налогоплательщик продал вновь созданные объекты недвижимости и права на полное освобождение дохода от НДФЛ не имеет. Суд отметил, что действующее законодательство не предусматривает в качестве основания прекращения права собственности на недвижимость ее раздел на отдельные самостоятельные части с последующей постановкой на кадастровый и технический учет и признал право налогоплательщика на освобождение от обложения НДФЛ всей суммы дохода.

Однако, несколько иной подход к сходной проблеме впоследствии продемонстрирован в Определении КС РФ от 13 мая 2014 г. N 1129-О. В рассматриваемой ситуации гражданин в 2001 году приобрел в собственность десять земельных участков и в том же году объединил указанные земельные участки в один. В 2005 - 2007 годах он разделил данный земельный участок на четыре участка и зарегистрировал право собственности на вновь образованные участки в ЕГРП. Один из участков в 2008 году был продан, и гражданин полагал, что он имеет право на имущественный налоговый вычет по НДФЛ на сумму, полученную от продажи данного земельного участка, как находившегося в его собственности более трех лет (с чем не согласились налоговые органы и суды общей юрисдикции). КС РФ счел, что при разделе земельного участка возникают новые объекты недвижимого имущества, срок нахождения которых в собственности налогоплательщика определяется на основании действующего законодательства, в том числе о государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Имущественные вычеты, урегулированные в ст. 220 НК РФ, в ряде случаев применяются не только при продаже имущества, но при его приобретении. В соответствии с п. 3 ст. 220 НК РФ в случае покупки, например, квартиры, можно уменьшить налогооблагаемый доход на сумму соответствующих расходов в пределах 2 млн. руб., то есть, как вариант - вернуть из бюджета до 260 тыс. руб., ранее удержанные работодателем.

В плане применения вычетов по НДФЛ очевидно, что они могут быть использованы только в том случае, если заинтересованный налогоплательщик (в т.ч. оплачивающий образование своих детей, приобретающий квартиру и т.д.) является плательщиком НДФЛ и с его дохода подлежит уплате налог. Например, индивидуальный предприниматель, осуществляющий только облагаемую ЕНВД деятельность, не сможет воспользоваться вычетом; данное право будет отсутствовать и у пенсионера, получающего доход исключительно в виде пенсии.

Особенности применения вычетов лицами, состоящими в браке, разъяснены в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 ноября 2007 г. N 8184/07. Суд отметил, что имущество, приобретенное одним из супругов в браке, является их совместной собственностью независимо от того, на кого из них оно оформлено, поскольку иное не установлено брачным или иным соглашением, а также кем из них вносились деньги при его приобретении. Поэтому право на имущественный налоговый вычет в случае приобретения квартиры в собственность имеет любой из супругов по их выбору вне зависимости от того, кто из супругов является стороной договора на приобретение квартиры, а также на чье из супругов имя оформлены платежные документы на квартиру, если иное не установлено брачным или иным соглашением. Другой пример: в Обзоре судебной практики Верховного Суда РФ за третий квартал 2006 г. (утв. Постановлением Президиума ВС РФ от 29 ноября 2006 г.) разъяснено, что заявить о социальном налоговом вычете, предоставляемом родителям детей, обучающихся в образовательных учреждениях, вправе оба супруга, если плата за обучение ребенка была внесена за счет их общих средств.

Для самозанятых физических лиц (предприниматели, адвокаты, нотариусы) в ст. 221 НК РФ установлены профессиональные вычеты. Данные лица могут уменьшить облагаемые доходы по сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. При этом состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному гл. 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций". В ряде Определений КС РФ (в т.ч. от 1 декабря 2009 г. N 1553-О-П, от 1 марта 2012 г. N 384-О-О) разъяснено, что законодатель, регулируя вопросы получения физическими лицами профессиональных налоговых вычетов по НДФЛ, без каких-либо специальных оговорок отсылает к законоположениям о налоге на прибыль организаций. Следовательно, правила, предусмотренные в названных законоположениях, должны применяться в полной мере, в том числе с учетом их конституционно-правового толкования, данного КС РФ.

Соответственно, в настоящее время доминирует позиция о максимально широком субсидиарном применении норм главы 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций" при исчислении НДФЛ (в части предпринимательских (профессиональных) доходов, расходов, а также момента их учета). В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 октября 2013 г. N 3920/13 отмечается, что с учетом принципа законного установления налога, а также отнесения порядка исчисления налога к элементам налогообложения, определение которых является необходимым для того, чтобы налог был признан установленным (п. п. 1, 5 и 6 ст. 3, п. 1 ст. 17 НК РФ), отсылка в п. 1 ст. 221 НК РФ к нормам главы "Налог на прибыль организаций" означает необходимость применения данных положений не только в части регламентации состава расходов, но и порядка их признания - момента учета для целей

налогообложения. Глава 25 НК РФ, определяя порядок признания доходов и расходов, закрепляет в ст. ст. 271 - 273 НК РФ два метода - начисления и кассовый. При этом согласно п. 1 ст. 273 НК РФ налогоплательщик вправе выбрать кассовый метод при условии соответствия его требованиям, указанным в этой норме.

Таким образом, индивидуальные предприниматели, получающие облагаемый НДФЛ доход (например, от реализации товаров), могут уменьшить его на документально подтвержденные расходы, непосредственно связанные с извлечением доходов (например, на приобретение данных товаров - ст. 253 НК РФ). В Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 апреля 2012 г. N 16282/11 отмечается, что при решении вопроса о возможности принятия расходов в целях исчисления НДФЛ необходимо исходить из реальности этих расходов, произведенных для приобретения товаров (работ, услуг), а также их документального подтверждения.

Имеют место следующие разъяснения: индивидуальный предприниматель, применяющий кассовый метод учета доходов и расходов, вправе включить в состав расходов в целях исчисления НДФЛ затраты по фактически оплаченным и полученным товарам вне зависимости от даты получения дохода от реализации этих товаров, с учетом п. 3 ст. 273 НК РФ <1184>.

<1184> Рекомендации Научно-консультативного совета при АС Волго-Вятского округа "Вопросы применения налогового законодательства" (по итогам заседания 28 мая 2015 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2015. N 4. // СПС Гарант; СПС КонсультантПлюс. URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

Однако не следует полагать, что положения ст. 221 НК РФ означают, что самозанятые физические лица отдельно облагают отдельно свои доходы от профессиональной деятельности с учетом профессиональных налоговых вычетов и отдельно - все остальные доходы. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 13 октября 2011 г. N 6603/11 отмечается, что ст. 221 НК РФ устанавливает требования, которым должны соответствовать расходы для признания их в качестве профессиональных налоговых вычетов, а именно они должны быть фактически понесены, документально подтверждены и непосредственно связаны с получением дохода (понесены в рамках деятельности, направленной на получение дохода). Закрепление НК РФ указанных критериев не может рассматриваться в качестве предписания, допускающего учет профессиональных налоговых вычетов исключительно в пределах дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности. Статья 210 НК РФ, определяя порядок исчисления налоговой базы, такой запрет не устанавливает, не содержится он и в иных положениях НК РФ.

При этом остается дискуссионным вопрос о возможности уменьшения своих доходов иными физическими лицами (не самозанятыми гражданами) на неограниченный перечень расходов, соответствующих оценочным положениям ст. 252 НК РФ и иным нормам гл. 25 НК РФ. Так, в Определении ВС РФ от 13 мая 2015 г. N 5-КГ15-19 выражена позиция, что расходы, понесенные гражданкой от переуступки права с приобретением права требования исполнения обязательств по договорам займа ст. ст. 218 - 221 НК РФ, не учитываются. Однако впоследствии в Постановлении Президиума ВС РФ от 22 июля 2015 г. N 8-ПВ15 данный вывод был признан ошибочным, дело направлено на новое рассмотрение со ссылкой на необходимость учета ст. 41 НК РФ.

Интересная норма предусмотрена в п. 1 ст. 221 НК РФ для случая, если налогоплательщик не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуального предпринимателя. В этом случае профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. В Определении КС РФ от 29 января 2015 г. N 223-О разъяснено, что п. 1 ст. 221 НК РФ предусматривает возможность применения профессионального налогового вычета при уплате налога на доходы физических лиц лишь для лиц, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей. При установлении такого регулирования законодатель исходил из необходимости предоставления дополнительной гарантии индивидуальным предпринимателям, прошедшим государственную регистрацию при осуществлении данного вида профессиональной деятельности, но не имеющим возможности документально подтвердить свои расходы.

Применение рассматриваемого положения разъяснено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 февраля 2010 г. N 13158/09. По мнению ВАС РФ, если сумма документально подтвержденных расходов меньше 20% общей суммы доходов, полученных предпринимателем от предпринимательской деятельности в течение налогового периода, то профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов. В п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 данная позиция уточнена: при толковании положений абз. 4 п. 1 ст. 221 НК РФ судам необходимо исходить из того, что предоставление индивидуальному предпринимателю - плательщику НДФЛ права при

отсутствии подтверждающих документов применить профессиональный налоговый вычет в определенном этой нормой размере не лишает его возможности вместо реализации названного права доказывать фактический размер соответствующих расходов применительно к правилам подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ.

Соответственно, итоговая позиция ВАС РФ сводится к тому, что налоговый орган при проверке в условиях отсутствия (недостаточности) документов о расходах должен предоставить вычет в размере 20% общей суммы доходов, а если документами обоснован больший размер - то в сумме документально подтвержденных расходов. При этом налогоплательщик вправе через подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ доказывать больший размер расходов. Интересно то, что подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ изначально предполагает условный расчет налога налоговым органом, а не налогоплательщиком.

Подход законодателя относительно фиксированной суммы расходов, закрепленный в п. 1 ст. 221 НК РФ, представляется весьма разумным и желательным к применению в иных подоходных налогах, исчисляемых с учетом вычетов или расходов (на прибыль организаций, ЕСХН, УСН с объектом "доходы минус расходы" и т.д.). В настоящее время налогоплательщики информированы о том, что отсутствие документов о доходах и расходах (вычетах) иногда может быть более предпочтительным, чем их наличие. Является типичным заявление налогоплательщика на суде, что все документы сгорели (украдены, испорчены и т.д.). Применительно к налогу на прибыль, а следовательно, и к НДФЛ, предприниматель в отсутствие документов вправе доказать свои расходы на уровне рыночных (Постановление Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. N 2341/12), то есть в итоге будут применены те расходы, которые в подавляющем большинстве случаев имели бы место при их документальном обосновании. Исключение составляет НДС - право на вычеты по НДС налогоплательщик может подтверждать только документами (Постановления Президиума ВАС РФ от 30 октября 2007 г. N 8686/07, от 9 ноября 2010 г. N 6961/10, п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57). Если же во всех подоходных налогах предусмотреть норму, в соответствии с которой налогоплательщик, не представляющий достоверные документы к налоговой проверке, может рассчитывать, например, только на 50% расходов (вычетов), применимых в сходных обстоятельствах; либо на расходы (вычеты), равные 20% от дохода (облагаемой выручки), то надлежащее ведение учета и хранение документов может стать экономически выгодным.

Жесткое разграничение доходов (расходов) супругов - индивидуальных предпринимателей имеет место в Постановлении Президиума ВАС РФ от 2 июля 2013 г. N 1231/13. В рассматриваемой ситуации предприниматель Алямкина В.Е. в связи с вынесением судебного акта в ее пользу обратилась в арбитражный суд с заявлением о взыскании с другой стороны по делу расходов на оплату услуг представителя - индивидуального предпринимателя Алямкина Д.В. (мужа предпринимателя Алямкиной В.Е.). По мнению Суда, факт наличия в данном случае именно гражданско-правовых отношений подтверждается содержанием договора оказания возмездных услуг, акта оказанных услуг, субъектами по которым выступают названные индивидуальные предприниматели. Несение предпринимателем Алямкиной В.Е. расходов подтверждается приходными кассовыми ордерами. Удовлетворяя требование предпринимателя Алямкиной В.Е., суды исходили из того, что в рассматриваемых правоотношениях Алямкина В.Е. и Алямкин Д.В. выступают в качестве самостоятельных хозяйствующих субъектов - индивидуальных предпринимателей. Полученная представителем Алямкиным Д.В. за оказание услуг по гражданско-правовой сделке денежная сумма подлежит учету при определении доходов предпринимателя в его деятельности. Кроме того, в соответствии со ст. 221 и подп. 14 п. 1 ст. 264 НК РФ индивидуальные предприниматели вправе в качестве профессиональных вычетов учесть расходы на юридические услуги. При этом каких-либо исключений в зависимости от правового режима имущества индивидуального предпринимателя налоговое законодательство не содержит.

Следует учесть, что в силу п. п. 3, 4 ст. 210 и п. 3 ст. 224 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные ст. ст. 218 - 221 НК РФ, не могут быть использованы по некоторым видам доходов; а также физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации.

Как следует из ст. 210 НК РФ, налоговая база по НДФЛ считается отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки, и определяется, как денежное выражение доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов (при возможности их применения). Иногда разграничение доходов на виды и их последующий раздельный учет и налогообложение называется шедулярной системой исчисления налога, от английского **schedule** - список, перечень.

Если вычеты превысят доход (например - индивидуальный предприниматель смог реализовать приобретенный им товар только по цене, меньшей цены приобретения, а иных доходов у него не было), то налоговая база будет равна нулю (не станет отрицательной) - п. 3 ст. 210 НК РФ. В этом случае, разумеется, налог не уплачивается (но и в отличие от НДС, никаких выплат (возмещений) из бюджета не предполагается).

Налоговый кодекс в ст. 224 предусматривает различные налоговые **ставки**:

- 13% - стандартная (доходы, облагаемые по этой ставке, могут быть уменьшены на вычеты);
- 35% - в отношении доходов в виде материальной выгоды; в виде выигрышей в сумме более 4000

руб.; в виде процентных доходов по вкладам в банках (в том числе по рублевым вкладам - в части превышения ставки рефинансирования Центробанка более чем на 5 процентных пунктов);

- 9%, 13%, 15% и 30% - в отношении различных видов доходов физических лиц.

В Определении КС РФ от 26 января 2010 г. N 123-О-О разъяснено, что федеральный законодатель дифференцировал налоговые ставки по НДФЛ по размеру в зависимости от источника дохода и категории налогоплательщика. Кроме того, в Определении КС РФ от 14 июля 2011 г. N 949-О-О установление для нерезидентов повышенной налоговой ставки 30% не было признано дискриминационным в смысле п. 2 ст. 3 НК РФ. Суд отметил, что в данном случае установление дифференцированных ставок НДФЛ основано на объективном критерии, характеризующем связь физического лица с налоговой юрисдикцией Российской Федерации.

Представляет интерес то, что в нашей стране с течением времени изменялся подход к ставке налога на доходы физических лиц. В настоящее время ставки НДФЛ, в том числе стандартная 13%, являются пропорциональными, то есть не зависят от размера дохода. Однако ранее, в ст. 6 Закона РФ "О подоходном налоге с физических лиц" (утратил силу) ставка данного налога была установлена как прогрессивная и возрастала по сложной прогрессии в зависимости от размера дохода. В соответствии с последней редакцией данной статьи минимальная ставка составляла 12%, а при доходах свыше 150 тыс. руб. ставка была установлена, как 26 тыс. руб. + 30% с суммы, превышающей 150 тыс. руб. Следует отметить, что до введения гл. 23 НК РФ доходы граждан (физических лиц), работающих по трудовым договорам, дополнительно облагались 1% взносами в ПФ РФ, что было установлено в ежегодных федеральных законах о тарифах страховых взносов в ГВБФ (например - в Федеральном законе от 4 января 1999 г. N 1-ФЗ). Соответственно, до введения в 2001 году НДФЛ, относительно небольшие доходы работников фактически облагались, как и сейчас, по ставке 13%.

Ранее, в ст. 9 Указа Президиума Верховного Совета СССР от 30 апреля 1943 г. "О подоходном налоге с населения" (утратил силу) было предусмотрено, что с ростом заработной платы рабочих и служащих ставка налога увеличивается и при доходах свыше 100 руб. составляет 8 руб. 20 коп. + 13% с суммы, превышающей 100 руб. Кроме того, в силу статьи 20 данного Указа с доходов граждан, занимающихся индивидуальной трудовой деятельностью, составляющих 6001 руб. и выше, налог взимался по ставке 1332 руб. 40 коп. + 65% с суммы, превышающей 6000 руб. В послереволюционный период (в марте 1919 г.) в целях классовой дифференциации доходы, превышающие установленный максимум (в Москве и Петрограде - 96 тыс. руб.), подлежали полному изъятию, то есть ставка налога с суммы превышения составляла 100%. С оставшейся у налогоплательщика суммы доходов ставка налога достигала 25% <1185>.

<1185> Советская экономика в 1917 - 1920 гг. / Под ред. Н.Я. Марковича. М., 1976. С. 397.

О.А. Борзунова, описывая историю принятия второй части НК РФ, приводит сведения о том, что доходы, облагаемые в настоящее время НДФЛ по повышенной ставке 35%, рассматривались авторами гл. 23 как нетрудовые <1186>. Подобный термин в нашей стране исторически имеет негативный оттенок (в т.ч. в ст. 69 Конституции РСФСР 1925 г. в качестве нетрудовых доходов квалифицировались проценты с капитала, доходы с предприятий, поступления с имущества и т.п.; в свое время было принято Постановление Совмина СССР от 15 мая 1986 г. N 575 "О мерах по усилению борьбы с нетрудовыми доходами"). В налоговом праве США используется более нейтральный термин "пассивные доходы", к которым относятся проценты, дивиденды, роялти, алиментные платежи и некоторые другие; ставка налога по доходам указанного типа установлена в размере 30% <1187>. Однако примечательно то, что, например, С.Г. Пепеляев, также предлагая в зависимости от источника поступления доходов разграничивать их на фундированные (пассивные) и нефундированные (активные), т.е. на доходы от имущества и доходы от производственной деятельности, исходит из того, что получение доходов от имущества гарантировано, стабильно, меньше зависит от физического состояния налогоплательщика, чем получение доходов от производственной деятельности, поэтому фундированные доходы подлежат обложению налогом по более высоким ставкам <1188>.

<1186> Борзунова О.А. Налоговый кодекс Российской Федерации от создания до наших дней. М., 2010. С. 115.

<1187> Фокин А.В. Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти): американский опыт. М., 2009. С. 15, 16.

<1188> Пепеляев С.Г., Сосновский С.А. Налогообложение доходов и прибыли. М., 2015. С. 56.

НДФЛ в зависимости от вида дохода и вида налогоплательщика **исчисляется** всеми возможными (а именно тремя) способами, предусмотренными в ст. 52 НК РФ:

- **налогоплательщиками** самостоятельно (ст. 227 НК РФ): самозанятыми физическими лицами - по суммам доходов, полученных от своей деятельности по итогам налогового периода. Кроме того, самостоятельно исчисляют НДФЛ и иные категории налогоплательщиков (ст. 228 НК РФ), в том числе физические лица - исходя из сумм, полученных от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности, за исключением случаев, когда такие доходы не подлежат налогообложению;

- **налоговыми органами** (п. 8 ст. 227 НК РФ): исчисление сумм авансовых платежей с предполагаемого дохода самозанятых физических лиц;

- **налоговыми агентами** (ст. 226 НК РФ). Этот статус имеют российские организации, самозанятые физические лица, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил указанные в данной статье доходы (например - работник получил заработную плату от организации-работодателя). Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегами адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями.

Впрочем, источник выплат обязан удерживать НДФЛ не во всех случаях. Такой обязанности нет, например, если выплаты производятся индивидуальному предпринимателю в связи с осуществляемой им предпринимательской деятельностью (п. п. 1, 2 ст. 226, подп. 1 п. 1 ст. 227 НК РФ), поскольку он сам декларирует свой доход (ст. 229 НК РФ), исчисляет и уплачивает НДФЛ по итогам такой деятельности.

Налоговым периодом по НДФЛ является календарный год (ст. 216 НК РФ).

Общий срок уплаты НДФЛ для налогоплательщиков, самостоятельно исчисляющих налог, установлен 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 6 ст. 227, п. 4 ст. 228 НК РФ). Однако для самозанятых физических лиц законодатель дополнительно предусматривает обязанность по уплате в течение года авансовых платежей с предполагаемого дохода на основании налоговых уведомлений (п. 2 ст. 52, п. 9 ст. 227 НК РФ): за январь - июнь - не позднее 15 июля текущего года в размере 1/2 годовой суммы авансовых платежей; за июль - сентябрь - не позднее 15 октября текущего года в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей; за октябрь - декабрь - не позднее 15 января следующего года в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей. По итогам года производится перерасчет исходя из фактически полученного дохода (п. 3 ст. 227 НК РФ). Соответственно, если за некоторый год налогооблагаемый доход самозанятого физического лица будет равен доходу за предыдущий год, то в общем случае налог будет полностью выплачен авансовыми платежами еще до срока уплаты налога за этот год.

Для налоговых агентов законодатель предусматривает собственный срок перечисления удержанного ими из доходов физических лиц налога - не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода (п. 6 ст. 226 НК РФ). При невозможности в течение налогового периода удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог, о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неуплаченного налога (подп. 2 п. 3 ст. 24, п. 5 ст. 226 НК РФ). В этом случае физическое лицо, получившее доход вместе с налогом, по итогам налогового периода обязано представить налоговую декларацию в налоговый орган по месту своего учета (п. 3 ст. 228 НК РФ), и самостоятельно уплатить налог в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 4 ст. 228 НК РФ).

Статья 231 НК РФ предусматривает особые квазипубличные полномочия налогового агента по НДФЛ - обязанность по возврату излишне удержанного с налогоплательщика налога. Урегулированная процедура имеет определенное сходство с процедурой, регламентированной в ст. 78 НК РФ. Так, в силу п. 1 ст. 231 НК РФ возврат налогоплательщику излишне удержанной суммы налога производится налоговым агентом в течение трех месяцев со дня получения налоговым агентом соответствующего заявления налогоплательщика. В случае если возврат излишне удержанной суммы налога осуществляется налоговым агентом с нарушением указанного срока, налоговым агентом на сумму излишне удержанного налога, которая не возвращена налогоплательщику в установленный срок, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику, за каждый календарный день нарушения срока возврата. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в дни нарушения срока возврата.

Соответственно, ст. 231 НК РФ не исключает возникновения споров между налоговым агентом и налогоплательщиком по поводу излишнего удержания НДФЛ и его возврата. Очевидно, что такие споры должны рассматриваться судами в обычном исковом порядке, поскольку органом власти налоговый агент не является.

В Определении КС РФ от 17 февраля 2015 г. N 262-О разъяснено, что переплата сумм налога, возникшая у налогоплательщика в результате действий налогового агента - с учетом приоритета действия специальных норм над общими - подлежит возврату в особом порядке (п. 1 ст. 231 НК РФ); в остальных

случаях при возврате налога следует руководствоваться общими нормами, а именно ст. ст. 78 и 79 НК РФ.

Налоговая декларация по НДФЛ в общем случае должна быть представлена не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 229 НК РФ), но не всеми налогоплательщиками, а только теми, кто исчисляет и уплачивает налог самостоятельно (ст. ст. 227, 227.1, 228 НК РФ). В Определении КС РФ от 11 июля 2006 г. N 265-О разъяснено, что к обязанностям индивидуального предпринимателя, вытекающим из его статуса, относится обязанность представлять налоговую декларацию по НДФЛ (п. 1 ст. 229 НК РФ), которая не ставится в зависимость от результатов предпринимательской деятельности, т.е. от факта получения дохода в соответствующем налоговом периоде.

5.4. Налог на прибыль организаций

Налог на прибыль организаций - **федеральный прямой (подходный)** налог, предусмотренный гл. 25 НК РФ, действующей с 1 января 2002 г. Предшественник данного налога - налог на прибыль предприятий и организаций, уплачивался на основании Закона РФ от 27 декабря 1991 г. N 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" (в настоящее время утратил силу, за исключением отдельных положений).

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций в общем случае признаются: российские организации, иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации (п. 1 ст. 246 НК РФ).

С 1 января 2012 г. организации для целей налога на прибыль могут добровольно объединяться в консолидированную группу налогоплательщиков (КГН), вследствие чего для них начинают действовать особые правила исчисления и уплаты налога, а также декларирования и проверок. В п. 2.7.1 Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов указано, что в настоящее время в налоговых органах зарегистрировано 15 КГН. В основном объединение крупных налогоплательщиков в группы произошло в нефтегазовом секторе, металлургии и связи. Итоги функционирования КГН за 2012 год свидетельствуют о достижении цели, поставленной при их введении - экономически оправданного распределения налога на прибыль организаций по субъектам Российской Федерации пропорционально производственной базе (стоимости основных средств) и численности работников. Примечательны и сведения, приведенные в Основных направлениях налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов: функционирование КГН в 2014 году привело к следующим изменениям: росту поступлений налога на прибыль организаций в размере 61,9 млрд. руб. в 62% субъектов Российской Федерации (53 региона); снижению поступлений налога на прибыль организаций в размере 127,0 млрд. руб. в 38% субъектов Российской Федерации (32 региона).

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком (ст. 247 НК РФ). Прибылью в общем случае признается:

1) для российских организаций - полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ;

2) для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, - полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ;

3) для иных иностранных организаций - доходы, полученные от источников в Российской Федерации. Доходы указанных налогоплательщиков определяются в соответствии со ст. 309 НК РФ (например, дивиденды, выплачиваемые иностранной организации - акционеру (участнику) российской организации).

Примечательно то, что в соответствии с п. 3 ст. 307 НК РФ в случае, если иностранная организация осуществляет на территории Российской Федерации деятельность подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц, приводящую к образованию постоянного представительства, и при этом в отношении такой деятельности не предусмотрено получение вознаграждения, налоговая база определяется в размере 20% от суммы расходов этого постоянного представительства, связанных с такой деятельностью.

Иными словами, в данном случае облагаемые доходы такой иностранной организации презюмируются как процент от ее соответствующих расходов. Толкование указанного положения НК РФ дано в Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 февраля 2014 г. N 13976/13: фактически налогообложению подлежит вмененная прибыль, которая хотя и не была получена, но могла быть получена, если бы представительство осуществляло свою подготовительную или вспомогательную деятельность в интересах третьих лиц как самостоятельное предприятие на рыночных условиях.

Таким образом, для целей исчисления налога на прибыль организаций установлен объект

налогообложения - прибыль, который в общем случае возникает при превышении доходов над расходами. В то же время для целей НДФЛ с доходов самозанятых физических лиц законодатель устанавливает объект налогообложения просто как доход (ст. 209 НК РФ) и предусматривает возможность уменьшения облагаемого дохода на сумму вычетов, в том числе расходов (ст. ст. 219 - 221 НК РФ). Как видим, законодатель с совершенно разных позиций определяет объект налогообложения в данных налогах, имеющих весьма близкую правовую природу. Тем не менее, для налогов обоих типов принципиальное значение имеют две составляющие - доходы и расходы.

Как было показано выше, ст. 41 НК РФ ответа на вопрос, что такое "доход", фактически не дает. Интересное определение есть в п. 2 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99 (утв. Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 32н): доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества). В Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 18 "Выручка" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25 ноября 2011 г. N 160н) доход определяется как увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притоков или увеличения активов либо уменьшения обязательств, приводящее к увеличению капитала, не связанного с взносами участников капитала. Доход включает в себя как выручку предприятия, так и прочие доходы. Выручка - это доходы от обычной деятельности предприятия, характеризующиеся в том числе как доходы от продаж, оплаты услуг, процентов, дивидендов и роялти.

Представляет интерес позиция Е.А. Еременко: налоговое право использует понятийный аппарат экономической науки, поэтому влияние бухгалтерского учета на налоги неизбежно <1189>.

<1189> Еременко Е.А. К вопросу об определении дохода по российскому налоговому праву // Налоговед. 2014. N 8. С. 20.

Классификация **доходов** дана в п. 1 ст. 248 НК РФ:

1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее - доходы от реализации, регламентированы ст. 249 НК РФ);

2) внереализационные доходы (урегулированы в ст. 250 НК РФ).

Примером дохода от реализации может служить выручка от реализации товаров (работ, услуг) - п. 1 ст. 249 НК РФ; примером внереализационных доходов - проценты, полученные по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада - п. 6 ст. 250 НК РФ. Очевидно, что получение внереализационных доходов не является объектом налогообложения НДС (ст. 146 НК РФ).

В соответствии с п. 2 ст. 249 НК РФ выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. Что следует понимать под выручкой, можно определить, рассмотрев п. 6 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99: выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

При этом не любые денежные средства, поступающие в организацию, являются облагаемым доходом (учитываются при налогообложении прибыли). Кроме того, в соответствии с НК РФ доход может возникнуть у организации и в отсутствие поступлений денежных средств. Определенные разъяснения в настоящее время даны на уровне арбитражной практики.

Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 июня 2009 г. N 2019/09 был рассмотрен вопрос налогообложения средств, поступивших организации в порядке возмещения убытков, причиненных изъятием земельного участка для государственных (муниципальных) нужд. Суд отметил, что законодательство не предусматривает включения в сумму возмещения налога на прибыль, подлежащего уплате собственником земельного участка, изъятых для государственных нужд. Следовательно, взимание с собственника земельного участка, изъятых для государственных нужд, налога на прибыль с суммы возмещения нарушало бы принцип полного возмещения, определенный законодателем для таких случаев. Так как в рассматриваемом случае имело место прекращение права владения и пользования земельным участком при его изъятии, а также лишение общества собственности на иное имущество, расположенное на данном участке, средства, полученные обществом в виде компенсации указанных убытков, не подлежали включению в налоговую базу при исчислении налога на прибыль.

Вариант презюмируемого дохода рассмотрен в п. 2 информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. N 98: безвозмездное пользование организацией нежилыми помещениями является внереализационным доходом, учитываемым при исчислении налога на прибыль. Следует учесть, что данная позиция не носит универсального характера. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3

августа 2004 г. N 3009/04 отмечается следующее: возможность учета экономической выгоды и порядок ее оценки в качестве объекта обложения тем или иным налогом должны регулироваться соответствующими НК РФ. Так, ст. 210, содержащаяся в гл. 23 НК РФ "Налог на доходы физических лиц", определяет, что материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей, учитывается при определении налоговой базы по этому налогу в соответствии со ст. 212 НК РФ. Глава 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций" не рассматривает материальную выгоду от экономии на процентах за пользование заемными денежными средствами как доход, облагаемый таким налогом.

Еще пример презюмируемого дохода: в силу п. 11 ст. 250 НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде положительной курсовой разницы. Положительной курсовой разницей признается курсовая разница, возникающая при дооценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, стоимость которых выражена в иностранной валюте, или при уценке обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Достаточно много вопросов возникает при участии в выплатах публично-правовых субъектов. Например, денежные средства, получаемые государственной организацией в качестве платы, установленной нормативными актами за выполнение возложенных на нее законом функций, не могут оцениваться как экономическая выгода и облагаться налогом на прибыль. Указанное обстоятельство подтверждается Постановлением Президиума ВАС РФ от 3 июня 2008 г. N 1868/08. По мнению суда, Управление Федеральной регистрационной службы, входящее в систему органов исполнительной власти, осуществляя функции по государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним, действовало в рамках полномочий, возложенных на него федеральным законом, поэтому его деятельность не может рассматриваться в качестве коммерческой и приносящей доход, следовательно, не подлежит обложению налогом на прибыль по правилам гл. 25 НК РФ.

Другой пример: в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 июля 2009 г. N 2252/09 был рассмотрен вопрос налогообложения сумм, которые были получены федеральным государственным унитарным предприятием от продажи закрепленного за ним на праве хозяйственного ведения недвижимого имущества. Как установил суд, предприятие, действуя по поручению и в интересах собственника государственного имущества, выручку от реализации этого имущества, за исключением своих затрат, связанных с исполнением поручения собственника, перечислило в федеральный бюджет. Денежные средства от реализации государственного имущества в хозяйственное ведение, то есть в распоряжение предприятия не поступили. Прибыль, которую предприятие могло бы использовать по своему усмотрению в результате этих операций, им не получена, в связи с чем у него не возникло объекта обложения налогом на прибыль.

Однако подобный подход, к сожалению, не является универсальным. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 января 2011 г. N 11473/10 рассматривался вопрос налогообложения налогом на прибыль доходов федерального государственного унитарного предприятия от передачи в аренду недвижимого имущества, находящегося в собственности Российской Федерации и закрепленного за предприятием на праве хозяйственного ведения. При этом предприятие передавало имущество в аренду с согласия собственника, денежные средства в распоряжение предприятия не поступали, арендаторы перечисляли арендную плату непосредственно на счета Федерального казначейства. Суд, со ссылкой на ст. 41 БК РФ, указал, что при предоставлении государственным или муниципальным унитарным предприятием в аренду имущества, закрепленного за ним на праве хозяйственного ведения, в регистрах налогового учета и расчете налоговой базы в качестве внереализационных доходов учитывается вся сумма арендной платы. Действия собственника имущества предприятия, направленные на получение не части прибыли, а всего дохода от аренды имущества, закрепленного за предприятием на праве хозяйственного ведения, не изменяют установленной гл. 25 НК РФ обязанности предприятия по учету для целей налогообложения арендной платы в качестве дохода, формирующего налоговую базу по налогу на прибыль. Иное толкование законодательства о налогах и сборах означало бы нарушение закрепленного п. 1 ст. 3 НК РФ принципа всеобщности и равенства налогообложения.

Кроме того, как это разъяснено в п. 1 информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. N 98, средства, получаемые организацией от публично-правового образования в связи с реализацией услуг по регулируемым тарифам, а также в связи с возмещением неполученной платы за услуги, оказанные льготным категориям граждан бесплатно или по льготным ценам в рамках реализации установленных законом льгот, подлежат учету в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 2 марта 2010 г. N 15187/09 был рассмотрен вопрос налогообложения предприятия, реализовывавшего населению жилищно-коммунальные услуги по государственным регулируемым тарифам. Выручка за реализуемые жилищно-коммунальные услуги не

покрывала расходы, связанные с оказанием таких услуг, и потому хозяйственная деятельность предприятия являлась убыточной. С целью покрытия убытков предприятие получало бюджетные денежные средства, которые использовались им по целевому назначению, в том числе для оплаты приобретаемой по гражданско-правовым договорам тепловой энергии (отопление, горячее водоснабжение) и питьевой воды. Суд отметил, что бюджетные денежные средства по своему экономическому содержанию являются частью дохода (экономической выгоды), полученного предприятием от реализации услуг, а потому подлежат учету в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Сходная позиция в отношении доплат из бюджета перевозчикам была выражена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 31 мая 2011 г. N 16814/10.

Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 23 апреля 2013 г. N 12527/12, средства, получаемые подразделениями вневедомственной охраны в соответствии с договорами по охране имущества юридических и физических лиц, не могут быть квалифицированы в качестве средств целевого финансирования, не учитываемых в составе доходов для целей налогообложения на основании подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Интересный пример того, что именно налоговые органы могут рассматривать в качестве облагаемого дохода, приведен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 12 февраля 2008 г. N 13094/07. Судом подтверждено, что такой объект налога на прибыль, как списанная кредиторская задолженность налогоплательщика перед бюджетами разных уровней и внебюджетными фондами (фактически - то, что сейчас обозначается, как безнадежная к взысканию задолженность по ст. 59 НК РФ), гл. 25 НК РФ не установлен. Следует отметить, что дальнейшее "творческое" развитие такого подхода не исключало бы, например, рассмотрение в качестве дохода тех денежных средств, которые налогоплательщик сэкономил, использовав налоговые льготы по другим налогам.

Соответственно, зачастую вопросы отнесения к доходам конкретных поступлений налогоплательщику решаются на уровне судов. Указанное обстоятельство хорошо иллюстрируется в работах Р.И. Ахметшина <1190>. К сожалению, приходится признать, что главы НК РФ "Налог на доходы физических лиц" и "Налог на прибыль организаций", к которым отсылает ст. 41 НК РФ, фактически регулируют налогообложение отдельных видов доходов, прямо названных в данных главах, а вопрос налогообложения неочевидных доходов рассматривается на уровне судебной практики.

<1190> Ахметшин Р.И. Налогообложение равноценной мены в свете правового принципа экономического основания налога // Налоговед. 2009. N 12. С. 15 - 21; Ахметшин Р.И. Доход как экономическая выгода: проблемы практики применения налогового законодательства // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам III Междунар. науч.-практ. конф. 13 - 14 ноября 2009 г. С. 165.

В этом плане показательна позиция А.Н. Медведева, предлагающего все доходы, налогообложение которых урегулировано в НК РФ, условно разделять на законные и незаконные, реальные и виртуальные. Как полагает данный автор, российский законодатель не рассматривает в качестве облагаемых только преступные доходы <1191>. Сходной позиции придерживается и С.В. Запольский: общество и государство используют метод "молчаливого акцепта", оставляя без реакции получение юридическим или физическим лицом того или иного дохода, в том числе не вполне вписывающегося в сложившиеся представления о легальности <1192>. Определенное подтверждение такого подхода: в силу подп. 4 п. 1 ст. 575 ГК РФ дарение в отношениях между коммерческими организациями в общем случае не допускается. Однако, как следует из п. 8 ст. 250 НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика, подлежащими налогообложению налогом на прибыль, признаются, в частности, доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав. Примечательно то, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 июля 2007 г. N 2304/07 безвозмездная сделка между коммерческими организациями рассматривалась только на предмет ее налоговых последствий, но не в плане законности самой сделки.

<1191> Медведев А.Н. Доходы в лабиринте главы 25 НК РФ: реальные, виртуальные, незаконные... М., 2007. С. 20.

<1192> Запольский С.В. Теория финансового права: Научные очерки. М., 2010. С. 192.

С учетом невозможности взимания в России налогов с преступных доходов показателен п. 16 Постановления Пленума ВС РФ от 18 ноября 2004 г. N 23 "О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве": действия лица, признанного виновным в занятии незаконной предпринимательской деятельностью и не уплачивающего налоги и (или) сборы с доходов, полученных в результате такой деятельности, полностью охватываются составом преступления, предусмотренного ст. 171 УК РФ. При этом имущество, деньги и иные ценности, полученные в результате совершения этого

преступления, в соответствии с п. п. 2 и 2.1 ч. 1 ст. 81 УПК РФ признаются вещественными доказательствами и в силу п. 4 ч. 3 ст. 81 УПК РФ подлежат обращению в доход государства с приведением в приговоре обоснования принятого решения. Впоследствии в п. 1 Постановления Пленума ВС РФ от 7 июля 2015 г. N 32 было разъяснено, что предметом преступлений, предусмотренных ст. ст. 174 и 174.1 УК РФ, являются не только денежные средства или иное имущество, незаконное приобретение которых является признаком конкретного состава преступления (например, хищения, получения взятки), но и денежные средства или иное имущество, полученные в качестве материального вознаграждения за совершенное преступление (например, за убийство по найму) либо в качестве платы за сбыт предметов, ограниченных в гражданском обороте.

Подходы ВС РФ, тем не менее, не вполне позволяют определить, можно ли, например, уплатить налоги денежными средствами, добытыми преступным путем? Формально ответить на такой вопрос следует отрицательно, поскольку на праве собственности (хозяйственного ведения, оперативного управления) данные денежные средства у плательщика не находятся (п. 1 ст. 8 НК РФ). Однако поскольку они подлежат обращению в доход государства в полном объеме, факт уплаты налога, упрощенно говоря, уже и так означает обращение их в доход государства, хотя и по другому основанию. В итоге, как представляется, налог не должен признаваться уплаченным, но и оснований для возврата плательщику использованных таким образом денежных средств не имеется.

Примечательно то, что законодательство некоторых зарубежных стран не исключает налогообложения и преступных доходов. Н.П. Кучерявенко приводит сведения о том, что традиционным подходом при регулировании налогообложения в США является включение в объект налогообложения вещей, предметов, полученных преступным путем. Прецедент сложился еще в начале XX в. и наиболее ярко проявился в процессе по делу Аль Капоне <1193>. Как отмечает С.Г. Пепеляев, в Нидерландах имущество, приобретенное в результате преступной деятельности, рассматривается, как утаенный от налогообложения доход <1194>.

<1193> Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 2 т. Т. 1: Общая часть. С. 615.

<1194> Пепеляев С.Г. Налогово-правовое понятие дохода // Налоговед. 2014. N 11. С. 18.

Подобный подход, скорее всего, имеет вполне практическую цель, поскольку на определенном этапе последовательности сделок уже крайне сложно определить, является ли соответствующее имущество (доход) приобретенным преступным путем. В частности, в п. 3 Постановления Пленума ВС РФ от 7 июля 2015 г. N 32 разъяснено, что при смешении не имеющих индивидуально-определенных признаков денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем (в результате совершения преступления), с однородным правомерно приобретенным имуществом (например, при зачислении на банковский счет денежных средств из разных источников) последующее совершение финансовых операций или сделок с таким имуществом подлежит квалификации по ст. ст. 174 или 174.1 УК РФ в размере, соответствующем сумме денежных средств либо стоимости иного имущества, приобретенных преступным путем (в результате совершения преступления). Как представляется, на практике в ряде случаев будет достаточно сложно определить, совершены либо не совершены финансовые операции с таким имуществом (например - на расчетном счете (в кассе, в кошельке) находится 1000 руб.; поступило 100 руб., приобретенных преступным путем; после чего уплачено со счета (из кассы, из кошелька) за товар 100 руб. - затвердительно утверждать, что это именно те, "преступные" 100 руб.).

Впрочем, некоторые поступления имущества никак не могут быть квалифицированы как облагаемый доход налогоплательщика. Например, НК РФ в ст. 251 предусмотрены доходы, не учитываемые при определении налоговой базы (фактически - не учитываемые при определении объекта налога), в т.ч. в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований (подп. 10 п. 1). В Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 ноября 2009 г. N 9995/09 отмечается, что реализация собственных векселей не признается реализацией ценных бумаг, поскольку путем выпуска и реализации собственных векселей общество фактически привлекает заемные средства. Выдача векселя удостоверяет наличие между сторонами обязательства, вытекающих из договора займа. Поэтому денежные средства, полученные в результате размещения собственных простых векселей, при определении налоговой базы по налогу на прибыль учту не подлежат.

Еще пример необлагаемого поступления - целевое финансирование (подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ). К средствам целевого финансирования, в частности, относятся средства в виде лимитов бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований), доведенных в установленном порядке до казенных учреждений, а также в виде субсидий, предоставленных бюджетным учреждениям и автономным учреждениям. Особенности учета целевого финансирования коммерческими организациями разъяснены, например, в

Постановлении Президиума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 3290/13.

Кроме доходов при исчислении налога на прибыль существенную роль играют **расходы** налогоплательщика, поскольку на их величину налогоплательщик вправе уменьшить облагаемые доходы. Соответственно, налог на прибыль организаций - один из классических "двухкомпонентных" налогов (как и НДФЛ, ЕСХН, УСН с объектом "доходы минус расходы", в определенном смысле НДС, и т.д.). Большинство рационально мыслящих налогоплательщиков стремятся минимизировать свои налоги, и, следовательно, желают, чтобы их облагаемые доходы (обороты по реализации) были меньше, а расходы (вычеты) - больше.

Как следует из п. 1 ст. 252 НК РФ, в целях исчисления налога на прибыль организаций налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

"Бухгалтерское" определение расходов дано в п. 2 ПБУ 10/99 "Расходы организации" (утв. Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 33н): расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Таким образом, не любые затраты налогоплательщика могут быть учтены в качестве расходов при налогообложении прибыли (а также в иных подоходных налогах). Споры относительно того, могут ли определенные затраты учитываться налогоплательщиком при исчислении налога на прибыль организаций (НДФЛ), достаточно часто встречаются в практике арбитражных судов. При этом очевидно, что указать в НК РФ исчерпывающий перечень расходов, которые могут быть учтены (или не могут быть учтены) при исчислении данных налогов, нереально. Все потенциально возможные расходы налогоплательщиков не могут быть корректно описаны законодателем в силу их многообразия. Данная проблема сходным образом решается и в законодательстве других стран. Так, М. Ларо приводит сведения о том, что в США налоговое законодательство разрешает вычет всех обычных и необходимых расходов, оплаченных или понесенных в течение налогового года при проведении каких-либо коммерческих или деловых операций <1195>.

<1195> Ларо М. Вычет расходов при налогообложении доходов в США // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам III Междунар. науч.-практ. конф. 13 - 14 ноября 2009 г. С. 263.

Один из вариантов классификации расходов дан в п. 2 ст. 252 НК РФ: расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией (регламентированы в ст. 253 НК РФ), и внереализационные расходы (урегулированы в ст. 265 НК РФ).

Примером расходов, связанных с производством и реализацией, могут служить расходы на приобретение товаров, на оплату труда, суммы начисленной амортизации (подп. 1 п. 1, подп. 2 и 3 п. 2 ст. 253 НК РФ). Перечни расходов, связанных с производством и реализацией, не являются закрытыми. Подпункт 49 п. 1 ст. 264 НК РФ допускает и другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией, прямо их не именуя. В ряде актов КС РФ (в т.ч. Определения от 4 июня 2007 г. N 320-О-П, от 16 июля 2009 г. N 950-О-О, от 14 июля 2011 г. N 917-О-О и др.) разъяснено, что законодатель оправданно отказался от закрытого перечня конкретных затрат налогоплательщика, которые могут быть учтены при расчете налоговой базы, имея в виду многообразие содержания и форм экономической деятельности и видов возможных расходов, что при детальном и исчерпывающем их нормативном закреплении приводило бы к ограничению прав налогоплательщика.

Так называемая **амортизация** представляет собой режим учета расходов, связанных с приобретением некоторых видов имущества (как правило, дорогостоящего и используемого длительный период времени), который предполагает не единовременный учет расходов в том периоде, когда

имущество было приобретено, а списание стоимости имущества в расходы определенными долями в течение нескольких лет. Иными словами, государство обязывает "растягивать" расходы на несколько лет, а не учитывать их сразу. Так, в силу п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено настоящей главой), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 мес. и первоначальной стоимостью более 100 тыс. руб.

Как следует из п. 1 ст. 258 НК РФ, амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями настоящей статьи и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации. В п. 3 ст. 258 НК РФ введены 10 амортизационных групп, по которым распределены все виды амортизируемого имущества в зависимости от срока службы. На основании п. 4 ст. 258 НК РФ классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утверждается Правительством Российской Федерации. Соответственно, как это следует из Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1), такое имущество, как автомобили легковые, относится к третьей группе (имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно).

Таким образом, упрощенно можно утверждать, что организация, которая в начале 2015 года приобрела новый легковой автомобиль для производственных нужд за 900 тыс. руб., определила срок его полезного использования, как 3 года, и применяет линейный метод начисления амортизации (подп. 1 п. 1 ст. 259 НК РФ), вправе учесть в 2015 году при исчислении налога на прибыль 1/3 от общей суммы затрат, то есть 300 тыс. руб. Оставшаяся сумма затрат будет учтена при налогообложении прибыли через амортизацию в последующие годы.

Следует учесть, что имеют место особенности учета расходов по приобретению земельных участков. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 14 марта 2006 г. N 14231/05 разъяснено, что в зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика расходы подразделяются на две группы: расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (п. 2 ст. 252 НК РФ). Расходы, связанные с производством и реализацией, в соответствии с их экономическим содержанием делятся на материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие расходы (п. 2 ст. 253 НК РФ). Эти расходы формируют себестоимость продукции. Согласно п. 2 ст. 256 НК РФ земля относится к объектам, не подлежащим амортизации, что означает использование земельных участков без уменьшения их стоимости и потребительских свойств на протяжении всего срока эксплуатации. Таким образом, стоимость земли не переносится на производимую организацией продукцию. Следовательно, оснований относить затраты, направленные на приобретение земельных участков, к материальным или прочим расходам, в составе которых учтены иные расходы собственников земли, землевладельцев и землепользователей, не имеется. В целях применения гл. 25 НК РФ под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией. В отношении объектов основных средств предусмотрено включение понесенных организацией затрат по приобретению, сооружению, доставке и доведению до состояния, в котором эти объекты пригодны для использования, в расходы, связанные с производством и реализацией, только путем начисления сумм амортизации. Отсутствие в гл. 25 НК РФ норм об учете в составе расходов затрат на приобретение земельных участков путем начисления сумм амортизации лишает общество возможности уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль на соответствующие суммы.

Таким образом, с точки зрения Суда, стоимость приобретенных земельных участков не уменьшает базу налога на прибыль ни одновременно, ни через амортизацию.

Внереализационными расходами, к примеру, являются расходы на услуги банков (подп. 15 п. 1 ст. 265 НК РФ). Перечень внереализационных расходов также является открытым (подп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ предусматривает другие обоснованные расходы). Соответственно, важнейшим критерием для возможности учета затрат в составе расходов является общая норма, предусмотренная п. 1 ст. 252 НК РФ.

В то же время ряд расходов законодатель прямо предписывает не учитывать в целях налогообложения (ст. 270 НК РФ), упрощенно говоря, это в том числе расходы в виде пени, штрафов и

иных санкций, перечисляемых в бюджет (в ГВБФ) - п. 2; в виде сумм налогов, предъявленных в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), т.е. косвенных - п. 19. Данный перечень также не является закрытым. В Определении КС РФ от 1 марта 2012 г. N 384-О-О отмечается, что ст. 270 НК РФ устанавливает перечень расходов, которые не могут учитываться в целях налогообложения. По смыслу п. 49 данной статьи, такой перечень не является исчерпывающим, поскольку к расходам, не учитываемым при определении налоговой базы, также относятся расходы, не соответствующие критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ, т.е. критериям экономической обоснованности, документального подтверждения и в связи с деятельностью, направленной на получение прибыли. Если же конкретные виды расходов указаны непосредственно в п. п. 1 - 48.20 ст. 270 НК РФ, в силу прямого запрета закона они ни при каких обстоятельствах не могут учитываться в целях налогообложения.

Представляется справедливой позиция Е.В. Порохова о том, какие именно правила должны быть соблюдены для того, чтобы расходы могли быть учтены при налогообложении прибыли:

1) правило реальности расходов: расходы налогоплательщика для отнесения их на вычеты должны быть фактически произведены налогоплательщиком;

2) правило экономической обоснованности расходов: расходы налогоплательщика должны быть связаны с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода. Деятельность налогоплательщика считается направленной на получение дохода, если налогоплательщик при планировании и производстве им расходов преследует конечную цель получения доходов, независимо от факта получения этого дохода в конечном итоге в силу риска предпринимательской деятельности и непредсказуемости конечного финансового результата;

3) правило подтвержденности расходов: все расходы налогоплательщика должны быть документально подтверждены. Расходы налогоплательщика считаются надлежащим образом документально подтвержденными, если в предусмотренной налоговым или иным законом форме налогоплательщиком и (или) его контрагентами в сделках закреплены все существенные условия производства налогоплательщиком расходов (дата, экономическое и правовое основание, сумма).

К законодательно установленным ограничениям относятся следующие специальные ограничения отнесения расходов на вычеты:

1) однократность отнесения расходов на вычеты: расходы налогоплательщика, предусмотренные в нескольких статьях расходов, должны вычитаться только один раз;

2) единовременность отнесения расходов на вычеты: расходы относятся на вычеты в том налоговом периоде, в котором они фактически произведены. Налогоплательщик не вправе отнести свои расходы на вычеты в том налоговом периоде, в котором он посчитает для себя это целесообразным;

3) нормативная ограниченность расходов: в указанных налоговым законом случаях расходы должны относиться налогоплательщиком на вычеты в налоговом периоде в пределах предусмотренных налоговым законом норм <1196>.

<1196> Порохов Е.В. Налоговая обязанность. Налоговая правосубъектность // Очерки налогово-правовой науки современности. М.; Харьков, 2013. С. 311.

По общим вопросам квалификации расходов, как возможных (или невозможных) к учету при налогообложении прибыли, в настоящее время сложилась достаточно обширная судебная практика.

В плане определения общих критериев для признания расходов имеет значение Постановление Президиума ВАС РФ от 26 февраля 2008 г. N 11542/07. Суд указал, что каждый налогоплательщик осуществляет предпринимательскую деятельность самостоятельно на свой риск и вправе единолично оценивать ее эффективность и целесообразность, исходя из поставленных целей. Хозяйствующие субъекты самостоятельно по своему усмотрению выбирают способы достижения результата от предпринимательской деятельности. В полномочия налоговых органов входит лишь контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, а не вменение им доходов исходя из собственного видения способов достижения налогоплательщиками экономического результата с меньшими затратами. Обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. Сходная позиция также была отражена в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 9 декабря 2008 г. N 9520/08, от 9 апреля 2009 г. N 15585/08, от 28 октября 2010 г. N 8867/10.

Также следует отметить, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 марта 2008 г. N 14616/07 отмечается следующее: гл. 25 НК РФ при регулировании налогообложения прибыли организаций установила соотносимость доходов и расходов и связь последних именно с деятельностью организации по извлечению прибыли. Следовательно, расходы, обусловленные необходимостью осуществления организацией своей деятельности, исходя из действующего налогового законодательства, предполагают

признание их экономически оправданными (обоснованными). В данном судебном акте также сделана ссылка на правовую позицию КС РФ, выраженную в Постановлении от 24 февраля 2004 г. N 3-П: судебный контроль также не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией.

Однако не стоит полагать, что расходы налогоплательщика вообще никак не оцениваются налоговыми органами с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В другом судебном акте - в п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 - косвенно предполагается именно такая оценка. По мнению Суда, о необоснованности налоговой выгоды могут также свидетельствовать в том числе подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о невозможности реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Примечательно то, что об экономической целесообразности можно рассуждать и в уголовно-правовом аспекте: в п. 10 Постановления Пленума ВС РФ от 7 июля 2015 г. N 32 разъяснено, что цель придания правомерного вида владению, пользованию и распоряжению денежными средствами или иным имуществом, приобретенными преступным путем (в результате совершения преступления), может проявляться, в частности, в совершении сделок по отчуждению имущества, приобретенного преступным путем (в результате совершения преступления), в отсутствие реальных расчетов или экономической целесообразности в таких сделках.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 июня 2009 г. N 2115/09 разъяснено, что гл. 25 НК РФ не содержит закрытого перечня конкретных затрат налогоплательщика, которые могут быть учтены им при определении налоговой базы по налогу на прибыль, установив в качестве одного из условий признания расходов их производственное назначение для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2009 г. N 11175/09 экономически оправданными и обоснованными являются расходы, имеющие производственную направленность и связанные с осуществлением деятельности по извлечению прибыли. Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 15 июля 2010 г. N 2833/10, в целях исчисления налога на прибыль налогоплательщик вправе уменьшить полученные доходы на суммы произведенных расходов (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Группировка расходов определена ст. 252 НК РФ и включает в себя расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы. При этом перечень внереализационных расходов и приравняемых к таким расходам убытков налогоплательщика, непосредственно не связанных с производством и реализацией, не является исчерпывающим, что позволяет налогоплательщику учесть в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу при исчислении налога на прибыль, и иные расходы и убытки при условии соответствия их критериям, установленным ст. 252 НК РФ.

Определенные разновидности неочевидных расходов, подлежащие учету при исчислении налога на прибыль и прямо не урегулированные в НК РФ, также выявлены арбитражной практикой. Так, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 8 августа 2000 г. N 1248/00, отношения по формированию уставного капитала носят возмездный характер. Имущество, переданное в качестве вклада в уставный капитал общества с ограниченной ответственностью, является собственностью общества. Соответственно, общество, получившее имущество в уставный капитал, вправе учесть стоимость данного имущества в качестве своих расходов при исчислении налога на прибыль. Корреспондирующий вывод сделан в п. 37 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 29 апреля 2010 г. N 10/22: судам следует учитывать, что получение имущества в качестве вклада в уставный (складочный) капитал является возмездным приобретением, так как в результате внесения вклада лицо приобретает права участника хозяйственного общества (товарищества).

Приведенные позиции относительно квалификации расходов как подлежащих (не подлежащих) учету при налогообложении прибыли, подтверждают мнение С.С. Поповой о том, что в п. 1 ст. 252 НК РФ законодатель дал определение одного оценочного понятия "обоснованные расходы" через другое оценочное понятие "экономически оправданные затраты" <1197>. Представляет интерес то, что в Германии под расходом понимается любой отток имущества налогоплательщика в денежной или неденежной форме, включая снижение стоимости имущества (например, при начислении амортизации) <1198>.

<1197> Попова С.С. Критерии определения экономической обоснованности затрат // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам II Междунар. научно-практ. конф. 21 - 22 ноября 2008 г. С. 157.

<1198> Орловская Е.А. Экономическая оправданность расходов в налоговом праве Германии:

подходы, выработанные судебной практикой // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам Междунар. научно-практ. конф. 12 - 13 ноября 2007 г. С. 194.

Но некоторые виды расходов практически никогда не подвергаются сомнению налоговыми органами как подлежащие учету при исчислении налога на прибыль. В их числе - расходы на оплату труда работников (ст. 255 НК РФ). По всей видимости, это происходит по той причине, что данный вид расходов, как правило, сам по себе является объектом налогообложения налогами (страховыми взносами в ГВБФ) на фонд оплаты труда. Поэтому, отражая в учете расходы на оплату труда, организация уменьшает на них облагаемую по ставке 20% прибыль, но тем самым фактически декларирует объект для обложения НДФЛ по ставке 13% (п. 1 ст. 224 НК РФ) и по страховым взносам по ставке 30% (на 2015 год - ст. ст. 8, 12, 15, п. 1.1 ст. 58.2 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах..."). Как разъяснено в Определении КС РФ от 3 февраля 2010 г. N 149-О-О, возлагая на работодателя обязанности по обеспечению государственных гарантий трудовых прав и свобод граждан, созданию благоприятных условий труда и соблюдению требований законодательства о труде, законодатель предусмотрел возможность отнесения расходов по предоставлению гарантий трудовых прав работников к расходам на оплату труда, исключаемым из налогооблагаемой прибыли при определении объекта налогообложения по налогу на прибыль организаций. Тем самым на законодательном уровне создан правовой механизм, обеспечивающий соблюдение баланса интересов работодателя и работников.

Следует, однако, учесть, что некоторые выплаты физическим лицам, связанные с их работой, невозможно учесть в составе расходов. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 марта 2011 г. N 13018/10 рассматривался вопрос так называемого "золотого парашюта", т.е. крупной денежной выплаты, полагающейся уволившемуся директору. С точки зрения Суда, спорная выплата носит непроизводственный характер и не связана с оплатой труда работника, вследствие чего правомерно исключение ее инспекцией из состава расходов, учитываемых при определении налогооблагаемой прибыли на основании ст. 255 НК РФ.

Другой вид расходов, практически никогда не подвергается сомнению налоговыми органами, установлен в подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ: к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся в т.ч. суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке, за исключением перечисленных в ст. 270 НК РФ. Термин "начисленный налог" в НК РФ не определяется, но исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 2 октября 2007 г. N 7379/07 таковым является налог, отраженный налогоплательщиком в представляемых им налоговых декларациях в качестве подлежащего уплате в соответствующий бюджет. Иными словами, законодатель допускает в качестве расходов те прямые налоги, которые только продекларированы налогоплательщиком, факт их уплаты не имеет значения для уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль. Такой подход может быть объяснен тем, что продекларированный налог может быть взыскан государством в случае его неуплаты, для чего у налоговых органов имеется достаточно полномочий (ст. ст. 45 - 48 НК РФ).

Однако не следует полагать, что любой начисленный прямой налог подлежит учету при расчете подоходных налогов, иногда он должен быть именно уплачен. Например, исходя из п. 13 ст. 214.1 НК РФ при исчислении НДФЛ в качестве одной из составляющих расходов по операциям с ценными бумагами являются суммы того же НДФЛ, уплаченные налогоплательщиком при приобретении (получении) данных ценных бумаг (в т.ч. при получении на безвозмездной основе или с частичной оплатой, а также в порядке дарения или наследования). В Определении КС РФ от 16 июля 2013 г. N 1060-О данное правовое регулирование не было признано неконституционным.

Тем не менее, начисленными также являются налоги, которые исчисляет налоговый орган и предлагает к уплате путем направления налогового уведомления (ст. 52 НК РФ), а также налоги, доначисляемые налоговыми органами в решениях по результатам выездных (камеральных) проверок (ст. 101 НК РФ, п. 50 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57). Соответственно, налоговый орган, установивший неуплату прямых налогов в результате выездной налоговой проверки, обязан самостоятельно уменьшить на сумму этих налогов облагаемую прибыль, если данный налог также входит в предмет проверки (Постановление Президиума ВАС РФ от 6 июля 2010 г. N 17152/09).

В связи с этим следует отметить одну проблему, имеющую практическое значение. Предположим, налоговый орган в рамках выездной проверки доначислил налог на имущество организаций на сумму 1000 руб., и, соответственно, уменьшил налоговую базу по налогу на прибыль на указанную сумму. Если при этой же проверке налоговый орган по самостоятельным основаниям доначислит налог на прибыль на сумму 500 руб. (что соответствует налоговой базе 2500 руб. и ставке налога 20%), то итоговое доначисление данного налога должно быть 300 руб. (итоговая база 1500 руб. = 2500 руб. - 1000 руб.). При условии, что налогоплательщик оспаривает в суде только доначисление налога на имущество, суд вообще не будет рассматривать правильность расчета налога на прибыль. Соответственно, налоговый орган, доначисляя прямой налог и уменьшая налоговую базу по налогу на прибыль, потенциально рискует

как в части доначисления прямого налога, так и в части уменьшения налога на прибыль. По этой причине налоговые органы, доначисляя прямые налоги при выездной проверке, иногда сознательно не корректируют налоговую базу по налогу на прибыль организаций (НДФЛ с доходов предпринимателей).

Еще один практический аспект, связанный с расходами в виде начисленных (уплаченных) прямых налогов. Если организация ошибочно начислила (уплатила) в некотором календарном году определенный прямой налог в излишней сумме, то, на первый взгляд, в данном году имеет место необоснованное завышение расходов и соответствующее занижение налога на прибыль. Однако в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 января 2012 г. N 10077/11 расходы организации в виде излишне начисленного (уплаченного) прямого налога были признаны обоснованными, полностью соответствующими ст. 252 НК РФ. Суд указал, что учет в составе расходов первоначально исчисленной суммы земельного налога не может квалифицироваться как ошибочный. Корректировка налоговой базы по земельному налогу должна рассматриваться как новое обстоятельство, свидетельствующее о необходимости учета излишне исчисленной суммы земельного налога в периоде указанной корректировки в составе внереализационных доходов, перечень которых в силу ст. 250 НК РФ не является исчерпывающим. Вывод судов о том, что выявленные предприятием ошибки (искажения) при исчислении земельного налога подлежат исправлению путем внесения соответствующих изменений за период, в котором эти ошибки (искажения) допущены, является правомерным.

Законодатель при определенных условиях дает возможность налогоплательщику определить, каким именно методом он будет определять свои доходы и расходы - методом начисления либо кассовым методом (ст. ст. 271 - 273 НК РФ). В данном случае имеет место редкий пример диспозитивного регулирования налоговых правоотношений. Метод начислений презюмируется, кассовый метод применяется при волеизъявлении налогоплательщика в его учетной политике (п. 2 ст. 11, п. 1 ст. 273 НК РФ) и при соблюдении ряда условий (в т.ч. выручка не должна превышать определенной величины). При методе начисления доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (п. 1 ст. 271 НК РФ). Тот же подход имеет место и к расходам: они признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты (п. 1 ст. 272 НК РФ). При кассовом методе датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом (п. 2 ст. 273 НК РФ); расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты (п. 3 ст. 273 НК РФ). Таким образом, метод начислений в большей степени ориентирован на сами гражданско-правовые права и обязанности, а кассовый метод - на фактическое изменение имущественного положения налогоплательщика в результате осуществления прав и исполнения обязанностей.

Вопрос о том, к какому именно периоду относятся доходы (расходы) при методе начисления, может являться непростым. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 декабря 2013 г. N 10159/13 рассматривалась проблема налогообложения налогом на прибыль средств, подлежащих получению автотранспортным предприятием из бюджета за оказание услуг по перевозке пассажиров льготных категорий. По мнению Суда, основанием для возникновения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль является получение дохода, который возможно оценить и момент признания которого установлен ст. 271 НК РФ. Специфика оказания услуг по перевозке льготных категорий пассажиров не позволяет предприятию определить в момент оказания такой услуги размер возмещения выпадающих доходов, который в конечном итоге будет определен соответствующим бюджетом в добровольном порядке либо по решению суда. Следовательно, не отрицая производственный характер деятельности по перевозке пассажиров, момент признания доходов в виде полученного возмещения из бюджета необходимо определять по правилам, установленным подп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ для признания расходов в виде сумм возмещения убытков, - по дате признания должником или вступления в законную силу решения суда.

Механизм вычетов, аналогичный тому, который применяется при исчислении косвенных налогов, в налоге на прибыль организаций (как и в иных подоходных налогах) отсутствует - никакого права на возмещение налога из бюджета возникнуть не может. Упрощенно можно утверждать, что если по итогам налогового периода доходы превысят расходы, будет иметь место убыток, налог на прибыль не уплачивается в силу отсутствия прибыли. Однако законодатель допускает полный либо частичный перенос убытка на будущие налоговые периоды (ст. 283 НК РФ), что соответственно позволяет уменьшать в них налогооблагаемую прибыль (если она будет иметь место).

В силу п. 1 ст. 274 НК РФ налоговой **базой** по налогу на прибыль организаций признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению.

Налоговый кодекс в ст. 284 предусматривает налоговые **ставки**, отличающиеся в зависимости от

вида облагаемой прибыли (дохода), а также от вида налогоплательщика. Основными налоговыми ставками являются:

- 20% - стандартная;
- 10%, 15%, 9% - в отношении различных видов доходов и плательщиков;
- 0% - для организаций, осуществляющих образовательную и (или) медицинскую деятельность; для сельскохозяйственных товаропроизводителей и др.

Следует отметить, что в России стандартная ставка налога на прибыль, первоначально в 1992 году составлявшая 32%, впоследствии была увеличена до 35%, а затем снижена до современного уровня 20%.

Налог на прибыль организаций **исчисляется**:

- **налогоплательщиками** - в общем случае самостоятельно (п. 1 ст. 52, п. 2 ст. 286 НК РФ);
- **налоговыми агентами** (п. п. 4, 5 ст. 286 НК РФ). Данные обязанности возлагаются на российские организации или иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, выплачивающие определенные виды доходов налогоплательщику - иностранной организации, не связанные с постоянным представительством в Российской Федерации, а также на российские организации, выплачивающие налогоплательщикам некоторые виды доходов в виде дивидендов и в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам.

Налоговым периодом по налогу на прибыль организаций является календарный год; отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, отчетными периодами признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года (ст. 285 НК РФ).

Общий **срок уплаты** налога на прибыль организаций по итогам налогового периода - не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 287, п. 4 ст. 289 НК РФ).

Обязанность по уплате авансовых платежей установлена достаточно сложным образом. В общем случае по итогам отчетных периодов - кварталов авансовые платежи уплачиваются в срок не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода (п. 1 ст. 287, п. 3 ст. 289 НК РФ).

Для некоторых организаций (п. п. 2, 3 ст. 286 НК РФ), в том числе для организаций с доходами от реализации более 15 млн. руб. в среднем за квартал, законодатель предусматривает обязанность по уплате ежемесячных авансовых платежей. Данные платежи могут уплачиваться в двух вариантах: в общем случае как оценочные, либо при соответствующем уведомлении налогового органа исчисленные из фактически полученной прибыли (п. 2 ст. 286 НК РФ). В первом случае срок уплаты установлен не позднее 28-го числа текущего месяца; во втором - не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога (п. 1 ст. 287 НК РФ).

Для налоговых агентов предусмотрены собственные сроки перечисления удержанного налога (п. п. 2, 4 ст. 287 НК РФ).

Налогоплательщики (налоговые агенты) представляют **налоговые декларации** (налоговые расчеты) не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Налогоплательщики, исчисляющие суммы ежемесячных авансовых платежей по фактически полученной прибыли, представляют налоговые декларации в сроки, установленные для уплаты авансовых платежей (п. 3 ст. 289 НК РФ). Налоговые декларации (налоговые расчеты) по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками (налоговыми агентами) не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 4 ст. 289 НК РФ).

То, что с точки зрения законодателя по налогу на прибыль по итогам отчетных периодов подлежат представлению налоговые декларации, явно не соответствует п. 1 ст. 80 НК РФ. В действительности это расчеты авансовых платежей, вследствие чего при их непредставлении применяется не п. 1 ст. 119, а п. 1 ст. 126 НК РФ (п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57), а также невозможна "блокировка" счета по п. 3 ст. 76 НК РФ.

Следует отметить, что для целей налога на прибыль организаций введено особое понятие "налоговый учет", который представляет собой своеобразное дополнение к бухгалтерскому учету. В силу ст. 313 НК РФ налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ. Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. В случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями настоящей главы, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

Раздельное регулирование НДФЛ и налога на прибыль организаций делает актуальной проблему, описанную, например, С.А. Сосновским. Данный автор обоснованно полагает, что конечная цель любой

коммерческой организации - получение прибыли от предпринимательской деятельности и распределение этой прибыли между акционерами - физическими лицами. Даже если акционерами состоят другие организации, в конце цепочки в большинстве случаев окажется физическое лицо - бенефициар. Возможны разные подходы к тому, как должно соотноситься налогообложение доходов организаций и доходов, получаемых физическими лицами в результате распределения прибыли организаций. Основная проблема состоит в угрозе двойного налогообложения. Если организация, получив доход и уплатив с него налог на прибыль, распределяет оставшуюся после налогообложения прибыль своим акционерам, а те уплачивают с полученного дохода налог как физические лица, то один и тот же доход облагается дважды - на уровне организации и на уровне физических лиц - акционеров. Можно выделить четыре варианта решения этой проблемы: 1) в некоторых странах прибыль организаций облагается налогом не в момент получения, а при распределении акционерам (участникам), т.е. субъектами налогообложения (налогоплательщиками) фактически являются физические лица; 2) классическая система (в т.ч. в России): с некоторыми вариациями основная суть системы состоит в том, что общий доход, полученный компанией, облагается налогом на прибыль, а оставшийся доход подлежит налогообложению подоходным налогом у источника при выплате дивидендов акционерам (участникам), т.е. действует двойное налогообложение; 3) импутационная система: подоходный налог с физических лиц взимается у организации - источника выплат, однако его ставка либо налогооблагаемая база уменьшается в связи с уплатой налога на уровне корпорации, распределяющей доход своему акционеру; 4) система изъятий: доходы компаний облагаются налогом только на корпоративном уровне. Дивиденды подлежат изъятию из налогооблагаемой базы <1199>.

<1199> Пепеляев С.Г., Сосновский С.А. Налогообложение доходов и прибыли. М., 2015. С. 116, 117.

Вышеуказанная позиция вполне соответствует ранее упомянутой теории фикции юридического лица <1200>, которую упрощенно можно описать следующим образом: юридические лица - всего лишь признаваемая государством возможность конкретных физических лиц (людей), объединив имущество, осуществлять определенную деятельность (в т.ч. предпринимательскую), ограничивая при этом свою персональную ответственность, скрывая свои личности и т.д.

<1200> Тилле А.А. Занимательная юриспруденция. М., 2000. С. 152 - 154.

Законодатель в п. 1 ст. 284 НК РФ допускает введение региональных налоговых льгот в виде снижения ставки налога в части, зачисляемой в региональный бюджет. Например, принят Закон Нижегородской области от 14 марта 2006 г. N 21-3 "О предоставлении льгот по налогу на прибыль организаций".

5.5. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов

Федеральный сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов урегулирован гл. 25.1 НК РФ, которая действует с 1 января 2004 г.

В данной главе предусмотрены два подвида сборов. Это сборы за пользование объектами:

1) животного мира, за исключением объектов животного мира, относящихся к объектам водных биологических ресурсов;

2) водных биологических ресурсов.

Сборы за пользование объектами животного мира.

Плательщиками сбора за пользование объектами животного мира, за исключением объектов животного мира, относящихся к объектам водных биологических ресурсов, признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу объектов животного мира на территории Российской Федерации (п. 1 ст. 333.1 НК РФ).

В соответствии с п. п. 1, 2 ст. 29 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 209-ФЗ "Об охоте и о сохранении охотничьих ресурсов..." разрешения на добычу охотничьих ресурсов выдаются физическим лицам и юридическим лицам, у которых возникло право на добычу охотничьих ресурсов в соответствии с указанным Федеральным законом. Любой вид охоты может осуществляться только после получения разрешения на добычу охотничьих ресурсов, допускающего отлов или отстрел одной или нескольких особей диких животных, если иное не предусмотрено указанным Федеральным законом.

Юридически значимым действием, за которое необходимо уплатить сбор, является предоставление разрешения на добычу объектов животного мира (охотничьих ресурсов) на территории

Российской Федерации. В НК РФ применяется термин "объект обложения", которому соответствуют определенные объекты животного мира. Соответственно, объекты обложения и **ставки** сборов предусмотрены в п. 1 ст. 333.3 НК РФ (например, лось - 1500 руб., кабан - 450 руб., тетерев - 20 руб.).

Налоговый кодекс РФ предусматривает случаи, в которых сбор не уплачивается либо уплачивается в меньшем размере. Так, в силу п. 2 ст. 333.2 НК РФ не признаются объектами обложения объекты животного мира, пользование которыми осуществляется для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации. Кроме того, п. 2 ст. 333.3 НК РФ устанавливает, что при изъятии молодняка (в возрасте до одного года) диких копытных животных ставки сбора снижаются на 50%.

Сумма сбора определяется как произведение соответствующего количества объектов животного мира и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта животного мира (п. 1 ст. 333.4 НК РФ).

Согласно п. 1 ст. 333.5 НК РФ плательщики суммы сбора за пользование объектами животного мира уплачивают при получении разрешения на добычу объектов животного мира.

Сборы за пользование объектами водных биологических ресурсов.

В силу п. 2 ст. 333.1 НК РФ **плательщиками** сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов также признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

В соответствии с п. 19 ст. 1 Федерального закона от 20 декабря 2004 г. N 166-ФЗ "О рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов" разрешение на добычу (вылов) водных биоресурсов - документ, удостоверяющий право на добычу (вылов) водных биоресурсов. Следует учитывать, что в силу ч. 1 ст. 24 указанного Федерального закона граждане вправе осуществлять любительское и спортивное рыболовство на водных объектах общего пользования свободно и бесплатно, если иное не предусмотрено данным Федеральным законом (в частности, в ст. ст. 24, 26 установлены ограничения).

В Постановлении Пленума ВАС РФ от 26 июля 2007 г. N 45 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами положений гл. 25.1 Налогового кодекса Российской Федерации в части взимания сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов" даются разъяснения относительно уплаты сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов. В частности, в п. 1 Постановления подчеркивается, что от указанного сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов следует отличать государственную пошлину, которая взимается на основании ст. 333.33 НК РФ. Кроме того, в соответствии с п. 4 данного Постановления, по смыслу ст. ст. 333.2, 333.4 и 333.5 НК РФ в их взаимосвязи сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов исчисляется исходя из объема таких ресурсов, указанного в лицензии (разрешении) на пользование. Ввиду этого судам необходимо учитывать, что объем фактически добытых (выловленных) водных биологических ресурсов не имеет значения для исчисления указанного сбора, в связи с чем перерасчет суммы сбора по количеству фактически добытых (выловленных) ресурсов не производится.

Последнее разъяснение соответствует характеру рассматриваемого платежа как сбора, который в силу п. 2 ст. 8 НК РФ подлежит уплате при предоставлении права, а не по результатам использования данного права. Иными словами, в общем случае сбор уплачивается именно в целях получения юридически значимых действий, то есть за процедуру, а не за положительный для плательщика результат. В Постановлении КС РФ от 23 мая 2013 г. N 11-П разъяснено, что НК РФ не предполагает возврата уплаченной государственной пошлины в случае отказа в предоставлении лицензии на розничную продажу алкогольной продукции.

Юридически значимым действием, за которое необходимо уплатить сбор, является предоставление права (лицензии) на изъятие объекта водных биологических ресурсов из окружающей природной среды. В НК РФ применяется термин "объект обложения", которому соответствуют определенные объекты водных биологических ресурсов. Соответственно, объекты обложения и **ставки** сборов предусмотрены в п. п. 4 и 5 ст. 333.3 НК РФ (например, в Дальневосточном бассейне: треска - 3000 руб. за тонну, в Северном бассейне: креветка северная - 3000 руб. за тонну, во внутренних водных объектах: судак - 1000 руб. за тонну; гренландский тюлень - 10 руб. за тонну).

В Определении КС РФ от 2 октября 2007 г. N 691-О-О разъяснено, что возникновение обязанности по уплате сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов связано, прежде всего, с фактом получения (выдачи) лицензии (разрешения), в которой в числе прочего указываются квота добычи (вылова) и район промысла. Это также подтверждается положением ст. 11 Федерального закона "О рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов", согласно которому одним из оснований возникновения права пользования водными биоресурсами является разрешение на их добычу (вылов).

Налоговый кодекс РФ предусматривает случаи, в которых сбор не уплачивается либо уплачивается

в меньшем размере. Пункт 6 ст. 333.3 НК РФ устанавливает, что ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов устанавливаются в размере 0 рублей в случаях, если пользование такими объектами водных биологических ресурсов осуществляется при рыболовстве в научно-исследовательских и контрольных целях. Согласно п. п. 7, 9 данной статьи ставки сбора для некоторых организаций и предпринимателей, в т.ч. для рыболюбческих артелей (колхозов) устанавливаются в размере 15% от общеустановленных.

Сумма сбора определяется как произведение соответствующего количества объектов водных биологических ресурсов и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта водных биологических ресурсов на дату начала срока действия разрешения (п. 2 ст. 333.4 НК РФ).

В соответствии с п. 2 ст. 333.5 НК РФ плательщики сумму сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивают в виде разового и регулярных взносов, а также в случаях, предусмотренных гл. 25.1 НК РФ, - единовременного взноса. Сумма разового взноса определяется как доля исчисленной суммы сбора, размер которой равен 10%. Уплата разового взноса производится при получении разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов. Оставшаяся сумма сбора, определяемая как разность между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса, уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20-го числа. Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов, подлежащих изъятию из среды их обитания в качестве разрешенного прилова на основании разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, уплачивается в виде единовременного взноса не позднее 20-го числа месяца, следующего за последним месяцем срока действия разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов.

5.6. Водный налог

Водный налог является **федеральным прямым (ресурсным)** налогом, предусмотренным гл. 25.2 НК РФ, действующей с 1 января 2005 г. Предшественником данного налога является плата за пользование водными объектами, которая уплачивалась на основании Федерального закона от 6 мая 1998 г. N 71-ФЗ "О плате за пользование водными объектами" (утратил силу).

Налогоплательщиками водного налога признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование водными объектами, подлежащее лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В соответствии с Водным кодексом Российской Федерации 1995 г. (ВК РФ 1995 г.), действовавшим до 1 января 2007 г., нормативными правовыми актами, принятыми в его развитие, и Законом Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. N 2395-1 "О недрах" (далее - Закон о недрах) специальное и (или) особое водопользование осуществлялось исключительно на основании лицензии. При этом пользование поверхностными водными объектами осуществлялось на основании лицензии на водопользование и договора пользования водными объектами, выдаваемой и заключаемого в соответствии с положениями данного Водного кодекса; а пользование подземными водными объектами - на основании лицензии на пользование недрами для добычи подземных вод, выдаваемой в соответствии с требованиями Закона о недрах. Таким образом, плательщиками водного налога до 1 января 2007 г. являлись организации и физические лица, осуществлявшие пользование водными объектами на основании указанных лицензий.

Водным кодексом Российской Федерации 2006 г. (ВК РФ 2006 г.), вступившим в силу с 1 января 2007 года, отменена система лицензирования пользования поверхностными водными объектами. В соответствии со ст. ст. 9 - 11 ВК РФ 2006 г. право пользования поверхностными водными объектами приобретает на основании договора водопользования или решения о предоставлении водных объектов в пользование.

Соответственно, в силу п. 2 ст. 333.8 НК РФ не признаются налогоплательщиками организации и физические лица, осуществляющие водопользование на основании договоров водопользования или решений о предоставлении водных объектов в пользование, соответственно заключенных и принятых после 1 января 2007 г.

Однако изложенное не означает, что положения гл. 25.2 НК РФ после 1 января 2007 года утратили актуальность.

Во-первых, в силу п. 3 ст. 9 ВК РФ 2006 г. физические лица, юридические лица приобретают право пользования подземными водными объектами по основаниям и в порядке, которые установлены законодательством о недрах. Статья 11 Закона о недрах предусматривает, что предоставление недр в пользование оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии.

Таким образом, пользование подземными водными объектами продолжает оставаться объектом обложения водным налогом, а водопользователи, осуществляющие данный вид водопользования, являются плательщиками водного налога на основании лицензий на право пользования недрами в целях

добычи подземных вод, выданных как до 1 января 2007 года, так и после этого срока. Указанная позиция изложена, например, в письме Минфина России от 12 октября 2007 г. N 03-06-06-02/14.

Во-вторых, до 1 января 2007 года было выдано существенное количество лицензий на водопользование в соответствии с положениями Водного кодекса Российской Федерации 1995 г., а сроки действия данных лицензий могут составлять десятилетия (в судебной практике, доступной в справочно-правовых системах, упоминаются, например, лицензии на право пользования поверхностными водными объектами со сроками действия и после 2030 г.). Соответственно, положения гл. 25.2 НК РФ продолжают быть актуальными и в этой части. В письме ФНС России от 24 сентября 2012 г. N ЕД-4-3/15909@ разъяснено, что, если организация-водопользователь осуществляет пользование поверхностными водными объектами на основании лицензии и срок действия лицензии на настоящий момент не истек, организация будет являться плательщиком водного налога и обязана представлять налоговые декларации в общеустановленном порядке. По окончании срока действия лицензии правоотношения по водопользованию водными объектами регулируются ВК РФ 2006 г.

Исходя из статистического отчета по форме N 5-ВН за 2014 год, размещенного на сайте ФНС России <1201>, сумма водного налога, подлежащая уплате в бюджет при осуществлении забора воды из водных объектов - 2,3 млрд. руб., в т.ч. из подземных водных объектов - 1,6 млрд. руб., из поверхностных водных объектов - 0,7 млрд. руб. Следует признать, что указанные суммы поступлений в масштабе всей страны являются достаточно скромными.

<1201> http://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 5 апреля 2012 г. N 13321/11 разъяснено, что гл. 25.2 НК РФ в качестве налогоплательщиков водного налога признает лиц, осуществляющих только специальное или особое водопользование. Выдача налогоплательщику в 2003 году лицензии на водопользование сама по себе не свидетельствует об осуществлении специального водопользования. Характер водопользования (общее, специальное или особое) подлежал определению исходя из целей и способов осуществления данного пользования. При этом в соответствии со ст. 86 ВК РФ 1995 г. общее водопользование, под которым понималось использование водных объектов без применения сооружений, технических средств и устройств, могло осуществляться как на водных объектах общего пользования, так и на водных объектах, не состоящих в общем пользовании. Кроме того, ВК РФ 1995 г. под особым водопользованием понимал использование находящихся в федеральной собственности водных объектов, предоставленных по решению Правительства РФ, для обеспечения нужд обороны, федеральных энергетических систем, федерального транспорта, а также для иных государственных и муниципальных нужд (ст. 87). Специальное водопользование определялось ВК РФ 1995 г. (ст. 86) как использование водных объектов с применением сооружений, технических средств и устройств. Выданная налогоплательщику лицензия на пользование водными объектами в целях выращивания молодняка птиц не содержит указания об осуществлении водопользования с применением каких-либо сооружений, технических средств и устройств, что не позволяет отнести использование акваторий озер к специальному водопользованию.

Объектом налогообложения водным налогом в силу п. 1 ст. 333.9 НК РФ признаются четыре вида пользования водными объектами (водопользования):

- 1) забор воды из водных объектов;
- 2) использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях;
- 3) использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- 4) использование водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях.

В п. 2 данной статьи приведен перечень видов водопользования, которые не признаются объектами налогообложения (в том числе забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий; пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства; использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты).

Исходя из ст. 333.10 НК РФ, налоговая база по водному налогу исчисляется по различным правилам в зависимости от вида водопользования:

- 1) при заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период;
- 2) при использовании акватории водных объектов, за исключением сплава древесины в плотках и кошелях, налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства;
- 3) при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии;
- 4) при использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях налоговая

база определяется как произведение объема древесины, сплавляемой в плотках и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

Налоговый кодекс РФ в ст. 333.12 предусматривает различные налоговые **ставки**, отличающиеся в зависимости от вида водопользования, вида водного объекта (поверхностный или подземный), соблюдения разрешенного (предельно допустимого) водоотбора, а также территории, где оно осуществляется.

Примеры налоговых ставок:

1) при заборе воды из поверхностных водных объектов водопользования в Волго-Вятском экономическом районе из бассейна реки Волга - 282 руб. за 1 тыс. куб. м воды; в Восточно-Сибирском экономическом районе из бассейна озера Байкал - 576 руб. за 1 тыс. куб. м воды. Если же забор воды в данных примерах производится из подземных водных объектов, то ставки налога составят 336 руб. и 678 руб. за 1 тыс. куб. м воды соответственно. При заборе воды из Балтийского моря ставка налога составит 8,28 руб. за 1 тыс. куб. м морской воды.

При этом в п. 1.1 ст. 333.12 НК РФ предусмотрено, что налоговые ставки, установленные в п. 1 ст. 333.12 НК РФ, применяются с повышающими коэффициентами, в т.ч. в 2015 году с коэффициентом 1,15, в 2016 году - с коэффициентом 1,32, в 2017 году - с коэффициентом 1,52. Кроме того, в силу п. 2 ст. 333.12 НК РФ при заборе воды сверх установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения устанавливаются в пятикратном размере. При заборе (изъятии) водных ресурсов из водных объектов для водоснабжения населения ставка устанавливается в пониженном размере, но также возрастает каждый последующий год, в т.ч. с 1 января по 31 декабря 2015 г. включительно - в размере 81 руб. за 1 тыс. куб. м водных ресурсов, забранных (изъятых) из водного объекта; с 1 января по 31 декабря 2016 г. включительно - в размере 93 руб. за 1 тыс. куб. м; с 1 января по 31 декабря 2017 г. включительно - в размере 107 руб. за 1 тыс. куб. м (п. 3 ст. 333.12 НК РФ). Следует учесть Постановление Президиума ВАС РФ от 11 сентября 2012 г. N 5580/12: предоставление организациям и индивидуальным предпринимателям воды в целях удовлетворения хозяйственно-бытовых нужд в общем случае не может рассматриваться в качестве водоснабжения населения, так как заказчиками являются те же лица, которые используют воду для осуществления деятельности, предусмотренной их уставами.

Удивительным выглядит то, что в п. 1.1, 3 ст. 333.12 НК РФ коэффициенты к ставкам налога и особенности его расчета были урегулированы законодателем в 2014 году с установлением норм на каждый год, до периода 2026 года. Данное "обещание" законодателя, скорее всего, выполнено не будет и на него не следует особо рассчитывать - в обозримом будущем законодатель, по всей видимости, передумает, под вполне благовидным предлогом. Во всяком случае ставки акциза в ст. 193 НК РФ, традиционно "обещанные" на три года вперед, зачастую пересматриваются перед очередным годом. Изложенное, разумеется, не означает, что законодатель, "забыв" свое "обещание", непременно повысит ставки водного налога или повышающие коэффициенты - водный налог может быть вообще отменен. Соответственно, как уже отмечалось, гарантией правовой стабильности как были, так и остаются ст. 57 Конституции РФ, запрещающая ретроактивность налогового закона, ухудшающего положение плательщика; а также правовая позиция КС РФ, выраженная в Определении от 8 апреля 2003 г. N 159-О - налогоплательщик может более-менее точно планировать свою деятельность в части обложения ее федеральными налогами только на месяц вперед.

Как следует из п. 5 ст. 333.12 НК РФ, ставка водного налога при добыче подземных вод (за исключением промышленных, минеральных, а также термальных вод) в целях их реализации после обработки, подготовки, переработки и (или) упаковки в тару, определяемая с учетом положений п. 1.1 ст. 333.12 НК РФ, применяется с дополнительным коэффициентом 10. Таким образом, государство через повышающий коэффициент стремится дополнительно "участвовать" в относительно распространенном бизнесе по производству минеральной питьевой воды;

2) при использовании акватории поверхностных водных объектов, за исключением сплава древесины в плотках и кошелях, в Волго-Вятском экономическом районе - 29,04 тыс. руб. в год за 1 кв. км используемой акватории;

3) при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики в бассейне реки Волга - 9,84 руб. за 1 тыс. кВт. ч электроэнергии; в бассейне реки Северная Двина - 8,76 руб. за 1 тыс. кВт. ч электроэнергии; в бассейне реки Дон - 9,72 руб. за 1 тыс. кВт. ч электроэнергии;

4) при использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях в бассейне реки Нева - 1656 руб. за 1 тыс. куб. м сплавляемой в плотках и кошелях древесины на каждые 100 км сплава.

Исчисляется водный налог только самим **налогоплательщиком** (п. 1 ст. 52, п. 1 ст. 333.13 НК РФ).

Налоговым периодом по водному налогу является квартал (ст. 333.11 НК РФ).

Срок уплаты водного налога - не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 333.14 НК РФ).

Налоговая декларация по водному налогу должна быть представлена не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 333.15 НК РФ).

5.7. Государственная пошлина

Государственная пошлина - **федеральный сбор**, урегулированный гл. 25.3 НК РФ, которая действует с 1 января 2005 г. Ранее государственная пошлина уплачивалась, в том числе на основании Закона РФ от 9 декабря 1991 г. N 2005-1 "О государственной пошлине" (ныне утратил силу).

Согласно п. 1 ст. 333.16 НК РФ государственная пошлина - сбор, взимаемый с лиц, указанных в статье 333.17 НК РФ, 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 РФ и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных настоящей главой, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации. В целях настоящей главы выдача документов (их дубликатов) приравнивается к юридически значимым действиям.

В Определении КС РФ от 1 марта 2007 г. N 326-О-П разъяснено, что государственная пошлина, будучи законно установленным сбором, является единственным и достаточным платежом за совершение государственным органом юридически значимых действий.

Плательщиками государственной пошлины являются организации и физические лица (ст. 333.17 НК РФ). При этом указанные лица признаются плательщиками в случае, если они:

- 1) обращаются за совершением юридически значимых действий, предусмотренных гл. 25.3 НК РФ;
- 2) выступают ответчиками (административными ответчиками) в судах общей юрисдикции, ВС РФ, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец (административный истец) освобожден от уплаты государственной пошлины в соответствии с настоящей главой.

Перечень видов **юридически значимых действий**, для совершения которых в отношении плательщика необходимо уплатить государственную пошлину, а также размеры государственной пошлины предусмотрены в ст. ст. 333.19, 333.21, 333.23, 333.24, 333.26, 333.28, 333.30, 333.31, 333.32.1, 333.32.2, 333.33 НК РФ. Соответственно, государственную пошлину необходимо уплачивать:

- при обращении в ВС РФ, суды общей юрисдикции, к мировым судьям, в арбитражные суды;
- при обращении в КС РФ и конституционные (уставные) суды субъектов Российской Федерации;
- при обращении за совершением нотариальных действий нотариусами государственных нотариальных контор и (или) должностными лицами органов исполнительной власти, органов местного самоуправления;
- за государственную регистрацию актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, совершаемые органами записи актов гражданского состояния и иными уполномоченными органами;
- за совершение действий, связанных с приобретением гражданства Российской Федерации или выходом из гражданства Российской Федерации, а также с въездом в Российскую Федерацию или выездом из Российской Федерации;
- за совершение уполномоченным федеральным органом исполнительной власти действий по государственной регистрации программы для электронных вычислительных машин, базы данных и топологии интегральной микросхемы;
- за совершение действий государственным учреждением, подведомственным федеральному органу исполнительной власти, осуществляющему функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере производства, переработки и обращения драгоценных металлов и драгоценных камней;
- за совершение действий уполномоченным федеральным органом исполнительной власти при осуществлении государственной регистрации лекарственных препаратов;
- за совершение действий уполномоченным федеральным органом исполнительной власти при осуществлении государственной регистрации медицинских изделий;
- за государственную регистрацию, а также за совершение прочих юридически значимых действий.

Особенности уплаты государственной пошлины в зависимости от вида совершаемых юридически значимых действий, категории плательщиков либо от иных обстоятельств устанавливаются ст. ст. 333.20, 333.22, 333.25, 333.27, 333.29, 333.32 и 333.34 НК РФ.

В п. 19 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. N 46 "О применении законодательства о

государственной пошлины при рассмотрении дел в арбитражных судах" разъяснено, что законодательством о судопроизводстве в арбитражных судах не предусмотрено освобождение надлежащего ответчика от обязанности по возмещению судебных расходов по уплате государственной пошлины в связи с тем, что он не наделен полномочиями самостоятельно (в отсутствие правового акта иного лица, органа власти, в том числе суда) совершить действия, позволяющие истцу реализовать свои права, законные интересы, о защите которых он обратился в суд (например, при обращении в суд с требованием к уполномоченному федеральному органу исполнительной власти в области государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним, кадастрового учета и ведения государственного кадастра недвижимости об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объекта недвижимости; с требованием к федеральному органу исполнительной власти по интеллектуальной собственности об оспаривании решения этого органа об отказе в признании недействительным предоставления правовой охраны товарному знаку ввиду злоупотребления правом правообладателем).

Сходная проблема будет иметь место и в делах, аналогичных рассмотренному в Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 сентября 2009 г. N 1395/09 (ликвидация должника не препятствует покупателю его имущества подать в суд к Росреестру исковое заявление о государственной регистрации перехода права собственности на это имущество). В ситуациях такого типа орган Росреестра в принципе не может в административном порядке удовлетворить требование частного субъекта, поскольку такого основания для регистрации права в законодательстве нет.

Необходимо учитывать, что в силу ст. ст. 22 - 23 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате (утв. Верховным Советом РФ 11 февраля 1993 г. N 4462-1) за совершение нотариальных действий, нотариус, занимающийся частной практикой, взимает нотариальный тариф в размере, соответствующем размеру государственной пошлины, предусмотренной за совершение аналогичных действий в государственной нотариальной конторе. Денежные средства, полученные нотариусом, занимающимся частной практикой, после уплаты налогов, других обязательных платежей поступают в собственность нотариуса. При этом, как разъяснено в Постановлении КС РФ от 19 мая 1998 г. N 15-П, Конституция РФ не запрещает государству передавать отдельные полномочия исполнительных органов власти негосударственным организациям, участвующим в выполнении функций публичной власти.

Соответственно, в силу ст. 333.24 НК РФ государственная пошлина взимается за совершение нотариальных действий нотариусами государственных нотариальных контор и (или) должностными лицами органов исполнительной власти, органов местного самоуправления, уполномоченными в соответствии с законодательными актами Российской Федерации и (или) законодательными актами субъектов Российской Федерации на совершение нотариальных действий. Следует отметить, что государственный нотариат в России в настоящее время фактически прекратил свое существование. Так, исходя из Сводного отчета по Минюсту России об адвокатуре и нотариате в Российской Федерации за 2013 год <1202>, в России 7635 нотариусов занималось частной практикой, а также 18 работало в государственных нотариальных конторах.

<1202> URL: <http://minjust.ru/ru/about/statistics>.

Ставки государственной пошлины установлены различными способами для разных юридически значимых действий и их особенностей; не исключен дифференцированный подход в зависимости от вида плательщика.

Обычно ставка пошлины установлена в твердой сумме. Так, по делам, рассматриваемым ВС РФ в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством Российской Федерации, арбитражными судами, при подаче заявлений о признании ненормативного правового акта недействительным и о признании решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц незаконными, ставка пошлины для физических лиц - 300 руб., для организаций - 3000 руб. (подп. 3 п. 1 ст. 333.21 НК РФ). Соответственно, для оспаривания в арбитражном суде решения налогового органа по результатам проверки, независимо от доначисленных в нем сумм, индивидуальный предприниматель должен уплатить 300 руб., организация - 3000 руб. С учетом п. 34 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. N 46 "О применении законодательства о государственной пошлине при рассмотрении дел в арбитражных судах" при обжаловании судебных актов по этим делам государственная пошлина уплачивается в размере 50 процентов от указанных размеров и составляет 150 руб. для физических лиц и 1500 руб. для юридических лиц.

Другой пример - за государственную регистрацию транспортных средств и совершение иных регистрационных действий, связанных: с выдачей государственных регистрационных знаков на автомобили, в том числе взамен утраченных или пришедших в негодность, - 2000 руб.; с выдачей государственных регистрационных знаков на мототранспортные средства, прицепы, тракторы,

самоходные дорожно-строительные и иные самоходные машины, в том числе взамен утраченных или пришедших в негодность, - 1500 руб.; с выдачей паспорта транспортного средства, в том числе взамен утраченного или пришедшего в негодность, - 800 руб.; с выдачей свидетельства о регистрации транспортного средства, в том числе взамен утраченного или пришедшего в негодность, - 500 руб. (подп. 36 п. 1 ст. 333.33 НК РФ).

Достаточно редко гл. 25.3 НК РФ устанавливается процентная ставка государственной пошлины. Так, за право вывоза предметов коллекционирования по палеонтологии ставка государственной пошлины установлена как 10% стоимости вывозимых культурных ценностей (подп. 34 п. 1 ст. 333.33 НК РФ).

Чаще ставка государственной пошлины устанавливается комбинированным способом. Так, по делам, рассматриваемым ВС РФ в соответствии с гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации и законодательством об административном судопроизводстве, судами общей юрисдикции, мировыми судьями, при подаче искового заявления имущественного характера, административного искового заявления имущественного характера, подлежащего оценке, государственная пошлина уплачивается по правилам сложной регрессии: при цене иска: до 20000 руб. - 4% цены иска, но не менее 400 руб.; от 20001 руб. до 100000 руб. - 800 руб. плюс 3% суммы, превышающей 20000 руб.; от 100001 руб. до 200000 руб. - 3200 руб. плюс 2% суммы, превышающей 100000 руб.; от 200001 руб. до 1000000 руб. - 5200 руб. плюс 1% суммы, превышающей 200000 руб.; свыше 1000000 руб. - 13200 руб. плюс 0,5% суммы, превышающей 1000000 руб., но не более 60000 руб. (подп. 1 п. 1 ст. 333.19 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ предусматривает ситуации, в которых государственная пошлина не уплачивается - в ст. 333.35 установлены льготы для отдельных категорий физических лиц и организаций. В частности, от уплаты государственной пошлины освобождаются физические лица - Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации и полные кавалеры ордена Славы - по делам, рассматриваемым судами общей юрисдикции, арбитражными судами, мировыми судьями, ВС РФ, КС РФ, при обращении в органы и (или) к должностным лицам, которые совершают нотариальные действия, и в органы, которые осуществляют государственную регистрацию актов гражданского состояния (подп. 11 п. 1). Также в статьях 333.36 - 333.39 НК РФ предусмотрен широкий спектр льгот. Например, в силу подп. 1, 1.1 п. 1 ст. 333.37 НК РФ от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым ВС РФ в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством Российской Федерации, арбитражными судами, освобождаются в т.ч. прокуроры и иные органы, обращающиеся в ВС РФ, арбитражные суды в случаях, предусмотренных законом, в защиту государственных и (или) общественных интересов; а также государственные органы, органы местного самоуправления, выступающие по делам, рассматриваемым в арбитражных судах, в качестве истцов или ответчиков.

В плане практического применения указанных положений представляет интерес Постановление Президиума ВАС РФ от 25 июня 2013 г. N 1410/13: таможенный орган обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с подрядчика денежных средств за некачественное выполнение работ по текущему ремонту зданий, сооружений, помещений объектов таможни по государственному контракту. Суд указал, что, заключая контракт, таможня действовала исходя из установленной компетенции по материально-техническому обеспечению деятельности центрального аппарата Федеральной таможенной службы и таможенных органов, содержанию и эксплуатации зданий и сооружений на балансе таможни. Соответственно, таможня освобождена от уплаты госпошлины по подп. 1.1 п. 1 ст. 333.37 НК РФ. Также следует отметить Постановление Президиума ВАС РФ от 17 марта 2011 г. N 13560/10: заключая муниципальный контракт, администрация действовала в интересах населения городского поселения, исходя из установленной компетенции. Следовательно, ответчик по делу как орган местного самоуправления освобожден от уплаты госпошлины.

Примечательно то, что ранее, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 сентября 2010 г. N 5658/10, высказывалась следующая позиция: подразделения вневедомственной охраны по делам о взыскании причитающегося им по гражданско-правовым договорам, заключенным с собственниками объектов охраны, должны рассматриваться не как государственные органы, а как учреждения, действующие от своего имени и в своем интересе (ст. ст. 1, 120 ГК РФ). Взыскание причитающегося по гражданско-правовому договору также не представляет собой случая защиты государственных и (или) общественных интересов иным органом. Поэтому подразделения вневедомственной охраны не освобождаются от уплаты государственной пошлины по указанным делам ни на основании подп. 1, ни на основании подп. 1.1 п. 1 ст. 333.37 НК РФ.

Изредка нормы, регламентирующие уплату государственной пошлины, содержатся не в НК РФ, а в иных нормативных правовых актах (хотя в ряде случаев они полностью либо частично дублируют положения НК РФ). Например, ст. 17 Федерального закона от 29 декабря 1994 г. N 79-ФЗ "О государственном материальном резерве" предусматривает, что федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий управление государственным резервом, его территориальные органы,

предприятия, учреждения и организации системы государственного резерва освобождаются от уплаты государственной пошлины по искам, связанным с нарушением их прав. Другой пример - в силу ст. 393 ТК РФ при обращении в суд с иском по требованиям, вытекающим из трудовых отношений, в том числе по поводу невыполнения либо ненадлежащего выполнения условий трудового договора, носящих гражданско-правовой характер, работники освобождаются от оплаты пошлин и судебных расходов. При этом на основании подп. 1 п. 1 ст. 333.36 НК РФ от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым ВС РФ в соответствии с гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации и законодательством об административном судопроизводстве, судами общей юрисдикции, мировыми судьями, освобождаются: истцы - по искам о взыскании заработной платы (денежного содержания) и иным требованиям, вытекающим из трудовых правоотношений, а также по искам о взыскании пособий.

Кроме того, в ряде положений НК РФ предусмотрено увеличение (уменьшение) размера государственной пошлины в силу закона. Так, в силу п. 3 ст. 333.34 НК РФ при регистрации средств массовой информации эротического характера размер государственной пошлины для соответствующего средства массовой информации увеличивается в 10 раз; при регистрации средств массовой информации, специализирующихся на выпуске продукции для детей, подростков и инвалидов, а также средств массовой информации образовательного и культурно-просветительского назначения размер государственной пошлины для соответствующего средства массовой информации уменьшается в пять раз. В силу п. 4 ст. 333.35 НК РФ размеры государственной пошлины, установленные за совершение юридически значимых действий в отношении физических лиц, применяются с учетом коэффициента 0,7 в случае совершения указанных юридически значимых действий с использованием единого портала государственных и муниципальных услуг, региональных порталов государственных и муниципальных услуг и иных порталов, интегрированных с единой системой идентификации и аутентификации, и получением результата услуги в электронной форме.

Порядок и сроки уплаты государственной пошлины установлены в ст. 333.18 НК РФ. Государственная пошлина уплачивается по месту совершения юридически значимого действия в наличной или безналичной форме (п. 3). По общему правилу пошлина уплачивается до начала совершения в отношении плательщика юридически значимого действия. Например, пошлина подлежит уплате при обращении в КС РФ, ВС РФ, суды общей юрисдикции, арбитражные суды или к мировым судьям - до подачи запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, административного искового заявления, жалобы (подп. 1 п. 1).

Поскольку размер государственной пошлины потенциально может быть изменен законодателем (что, в частности, и было очередной раз сделано 6 августа 2014 г.), следует учитывать, что исходя из принципа правовой определенности ее величина подлежит определению на момент обращения заинтересованного лица за юридически значимыми действиями. Данный вывод подтверждается, в частности, в Определении КС РФ от 23 сентября 2010 г. N 1177-О-О. Кроме того, в п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. N 46 разъяснено, что при подаче исковых заявлений, иных заявлений и жалоб государственная пошлина уплачивается в размере, установленном на момент обращения в арбитражный суд. Данное правило действует при оставлении указанных заявлений без движения или предоставлении по ним отсрочки, рассрочки уплаты государственной пошлины. Если в суд обратилось лицо, освобожденное от уплаты государственной пошлины, а к моменту принятия судом решения ставки государственной пошлины возросли, и решение суда принято в пользу заявителя, с лица, не в пользу которого принят судебный акт, государственная пошлина взыскивается по ставкам, действовавшим в момент обращения заявителя в суд.

Судебные органы по ходатайству заинтересованного лица, исходя из его имущественного положения, могут освободить заинтересованное лицо от уплаты государственной пошлины либо уменьшить ее размер, а также отсрочить (рассрочить) ее уплату (ст. 333.41, п. 2 ст. 333.20, п. 2 ст. 333.22, п. 3 ст. 333.23 НК РФ). Право суда на полное освобождение плательщика от уплаты государственной пошлины в настоящее время урегулировано в НК РФ, как отражение правовой позиции КС РФ, изложенной в Определении от 13 июня 2006 г. N 274-О: суд может снижать размер государственной пошлины вплоть до нулевого размера, если иное уменьшение размера государственной пошлины или предоставление отсрочки (рассрочки) ее уплаты не обеспечивают беспрепятственный доступ к правосудию.

Основания и порядок возврата или зачета государственной пошлины предусмотрены в ст. 333.40 НК РФ. Правила данной статьи являются специальными нормами по отношению к ст. ст. 78, 79 НК РФ. Например, в силу п. 2 ст. 78 НК РФ зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика. В то же время в силу п. 3 ст. 333.40 НК РФ заявление о возврате излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах, а также мировыми судьями, подается плательщиком государственной

пошлины в налоговый орган по месту нахождения суда, в котором рассматривалось дело.

Как это разъяснено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 февраля 2009 г. N 13645/08, из п. 3 ст. 333.40 НК РФ следует, что для возврата государственной пошлины налогоплательщик обязан представить в налоговый орган справку суда об обстоятельствах, являющихся основанием для полного или частичного возврата излишне уплаченной суммы государственной пошлины, лишь при непредставлении судебного акта о наличии указанных обстоятельств.

5.8. Налог на добычу полезных ископаемых

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) - **федеральный прямой (ресурсный)** налог, предусмотренный гл. 26 НК РФ, которая действует с 1 января 2002 г. Предшественником данного налога являются отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, которые уплачивались на основании Закона Российской Федерации "О недрах" (далее - Закон о недрах) и Федерального закона от 30 декабря 1995 г. N 224-ФЗ "О ставках отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы" (утратил силу).

Налогоплательщиками НДПИ в силу ст. 334 НК РФ в общем случае являются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При этом ст. 11 Закона о недрах предусматривает, что предоставление недр в пользование оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии. В силу ст. 9 данного Закона права и обязанности пользователя недр возникают с даты государственной регистрации лицензии на пользование участком недр. Как следует из п. 7 ст. 85 НК РФ, органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с использованием этими ресурсами, обязаны сообщать о предоставлении прав на такое пользование, являющихся объектом налогообложения, в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после регистрации (выдачи соответствующей лицензии, разрешения) природопользователя.

Объектом налогообложения НДПИ на основании п. 1 ст. 336 НК РФ признаются три вида добытых (извлеченных) полезных ископаемых. Это полезные ископаемые:

1) добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр (в том числе из залежи углеводородного сырья), предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах;

3) добытые из недр за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

При этом принципиальное значение имеет общее определение добытого полезного ископаемого, которое дано в п. 1 ст. 337 НК РФ: полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого - стандарту организации.

В ряде актов КС РФ (в т.ч. Определения от 25 февраля 2013 г. N 189-О, от 24 декабря 2013 г. N 2059-О) отмечается, что правовое содержание понятия полезного ископаемого может определяться законодателем неодинаково в зависимости от специфики правового регулирования отношений, связанных с использованием природных ресурсов (в том числе минерального сырья), содержащихся в недрах. В ст. 337 НК РФ термин "полезное ископаемое" используется для целей налогообложения в специальном значении - как полезное ископаемое, соответствующее определенному стандарту качества. Из этого следует, что возникновение объекта обложения НДПИ связывается не с моментом добычи собственно минерального сырья, а с моментом завершения всех технологических операций по извлечению из него полезного ископаемого и доведению его качества до определенного стандарта.

Специальные определения даны в п. 2 ст. 337 НК РФ. Видами добытого полезного ископаемого являются в том числе: горючие сланцы; уголь (в соответствии с классификацией, установленной Правительством РФ - Постановление Правительства РФ от 20 июня 2011 г. N 486), торф; углеводородное сырье; товарные руды; неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии; подземные воды, содержащие полезные ископаемые (промышленные воды) и (или) природные лечебные ресурсы (минеральные воды), а также термальные воды и т.д.

В п. 2 ст. 336 НК РФ приведен перечень видов добытых (извлеченных) полезных ископаемых, которые не признаются объектом налогообложения НДС, в том числе: общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления.

Налоговая база по НДС согласно п. п. 2, 3 ст. 338 НК РФ определяется в следующем порядке:

- 1) как **стоимость** добытых полезных ископаемых (по правилам ст. 340 НК РФ);
- 2) как **стоимость** добытых полезных ископаемых (по правилам ст. ст. 340 и 340.1 НК РФ), при добыче углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья до истечения сроков и на специально определенных территориях;
- 3) как **количество** добытых полезных ископаемых в натуральном выражении (по правилам ст. 339 НК РФ) при добыче угля и углеводородного сырья.

Ряд разъяснений содержится в Постановлении Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. N 64 "О некоторых вопросах, связанных с применением положений Налогового кодекса Российской Федерации о налоге на добычу полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из их стоимости". В частности, в п. 4 данного Постановления Пленума отмечается, что оценка стоимости полезного ископаемого исходя из сложившихся у налогоплательщика цен реализации возможна только в случае реализации налогоплательщиком продукции, признаваемой в соответствии со ст. 337 НК РФ полезным ископаемым. Если реализация данной продукции не осуществляется, при расчете налоговой базы по НДС надлежит руководствоваться подп. 3 п. 1 и п. 4 ст. 340 НК РФ, то есть определять налоговую базу на основе расчетной стоимости добытого полезного ископаемого.

Расчетная стоимость добытого полезного ископаемого исчисляется с учетом расходов налогоплательщика, произведенных им в налоговом периоде (п. 4 ст. 340 НК РФ). В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 8 декабря 2009 г. N 11715/09 и от 8 ноября 2011 г. N 5292/11 на этот счет дано следующее разъяснение: расходы, произведенные налогоплательщиком, уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организаций; при исчислении же налога на добычу полезных ископаемых расходы, предусмотренные НК РФ, напротив, формируют налоговую базу названного налога. Особый интерес представляет то, что в соответствии с Определениями КС РФ от 1 октября 2009 г. N 1269-О-О и N 1268-О-О, от 1 декабря 2009 г. N 1484-О-О в данные расходы включаются и суммы НДС, ранее уплаченного налогоплательщиком. В некоторой степени имеет место "налог на налог". С другой стороны, и в плане исчисления таких налогов, как НДС и акциз, технология "налог на налог" существует уже длительное время. В соответствии с п. 1 ст. 154 НК РФ налоговая база по НДС при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), с учетом акцизов (для подакцизных товаров).

Ставки НДС предусмотрены в ст. 342 НК РФ и различаются в зависимости от вида полезного ископаемого (а иногда - и места добычи). В качестве примеров можно привести:

- 0% (0 руб. в случае, если в отношении добытого полезного ископаемого налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении) при добыче, например, полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых и др.;

- от 3,8% до 8% для различных полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из их стоимости;

- 766 руб. (на период с 1 января по 31 декабря 2015 г. включительно), 857 руб. (на период с 1 января по 31 декабря 2016 г. включительно), 919 руб. (на период с 1 января 2017 г.) за 1 тонну добытой нефти обессоленной, обезвоженной и стабилизированной. При этом указанная налоговая ставка умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (Кц). Полученное произведение уменьшается на величину показателя Дм, характеризующего особенности добычи нефти. Величина показателя Дм определяется в порядке, установленном ст. 342.5 НК РФ;

- 47 руб. за 1 тонну добытого антрацита.

При этом налоговые ставки в отношении угля умножаются на коэффициенты-дефляторы, которые определяются и подлежат официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством РФ (Постановление Правительства РФ от 3 ноября 2011 г. N 902 "О порядке определения и официального опубликования коэффициентов-дефляторов к ставке налога на добычу полезных ископаемых при добыче угля").

Исчисляется НДС только самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52, ст. 343 НК РФ).

Налоговым периодом по НДС является календарный месяц (ст. 341 НК РФ).

Срок уплаты НДС - не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 344 НК РФ).

Налоговая декларация по НДС должна быть представлена не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 345 НК РФ).

Глава 6. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ

6.1. Транспортный налог

Транспортный налог является **региональным прямым (поимущественным)** налогом. Он предусмотрен гл. 28 НК РФ, которая действует с 1 января 2003 г. Предшественником данного налога в части автомобилей является налог с владельцев транспортных средств, который уплачивался на основании ст. 6 Федерального закона "О дорожных фондах в Российской Федерации" (утратил силу), а в части иных транспортных средств - налог на имущество физических лиц, взимаемый на основании п. 2 ст. 3 Закона РФ "О налогах на имущество физических лиц" (утратил силу). Кроме того, непродолжительное время действовал Федеральный закон от 8 июля 1999 г. N 141-ФЗ "О налоге на отдельные виды транспортных средств" (утратил силу). С 1 января 2014 г. в п. 2 ст. 362 НК РФ введены повышающие коэффициенты для легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн. руб.

Устанавливая налог, законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации определяют налоговую ставку в пределах, установленных гл. 28 НК РФ. В отношении налогоплательщиков-организаций законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации, устанавливая налог, определяют также порядок и сроки уплаты налога (ст. 356 НК РФ). Кроме того, региональные органы власти вправе не устанавливать для налогоплательщиков - организаций отчетные периоды (п. 3 ст. 360 НК РФ), имеют возможность устанавливать дифференцированные налоговые ставки в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств, и (или) их экологического класса (п. 3 ст. 361 НК РФ), могут предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода (п. 6 ст. 362 НК РФ). Также при установлении налога законами субъектов Российской Федерации могут предусматриваться региональные налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком (ст. 356 НК РФ).

Иные элементы данного налога (в том числе объект, база, период) регулируются НК РФ и не могут изменяться региональным законодателем (п. 3 ст. 12 НК РФ). Если региональные органы власти не проявляют нормотворческой активности и не вводят транспортный налог на подведомственной территории, то налог тем не менее считается введенным для физических лиц и подлежит уплате по федеральным ставкам (п. 4 ст. 361 НК РФ) в сроки, следующие из НК РФ (п. 1 ст. 363 НК РФ).

К примеру, на территории Нижегородской области действует Областной закон от 28 ноября 2002 г. N 71-3 "О транспортном налоге".

Налогоплательщиками транспортного налога, на основании ст. 357 НК РФ, признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со ст. 358 НК РФ.

Объектом налогообложения согласно п. 1 ст. 358 НК РФ признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Таким образом, объектом налогообложения транспортным налогом является факт владения определенными видами транспортных средств, зарегистрированными в установленном порядке.

В частности, как это предусмотрено Постановлением Правительства Российской Федерации от 12 августа 1994 г. N 938 "О государственной регистрации автотранспортных средств и других видов самоходной техники на территории Российской Федерации" (п. 2), регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации осуществляют:

- подразделения ГИБДД МВД РФ - автотранспортных средств, имеющих максимальную конструктивную скорость более 50 км/час, и прицепов к ним, предназначенных для движения по автомобильным дорогам общего пользования;

- органы государственного надзора за техническим состоянием самоходных машин и других видов техники в Российской Федерации - тракторов, самоходных дорожно-строительных и иных машин и прицепов к ним, включая автотранспортные средства, имеющие максимальную конструктивную скорость 50 км/час и менее, а также не предназначенные для движения по автомобильным дорогам общего пользования;

- военные автомобильные инспекции (автомобильные службы) федеральных органов исполнительной власти, в которых предусмотрена военная служба, и иных организаций, имеющих воинские формирования, - транспортных средств воинских формирований федеральных органов

исполнительной власти и иных организаций.

Приказом МВД России от 24 ноября 2008 г. N 1001 "О порядке регистрации транспортных средств" утверждены Правила регистрации автотранспортных средств и прицепов к ним в Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации.

При этом, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 15 декабря 2011 г. N 12223/10, факт регистрации транспортного средства является принципиальным (и, по всей видимости, определяющим) для вывода о том, что у владельца имеется обязанность по уплате транспортного налога. Возможно, позиция ВАС РФ следует из Определения КС РФ от 29 сентября 2011 г. N 1267-О-О (позиция впоследствии воспроизведена в т.ч. в Определениях КС РФ от 25 сентября 2014 г. N 2015-О, от 24 марта 2015 г. N 541-О): федеральный законодатель в целях исчисления транспортного налога в гл. 28 НК РФ связывает наличие у налогоплательщика объекта налогообложения с фактом регистрации транспортного средства в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Но в таком случае экономическим основанием поимущественного налога (п. 3 ст. 3 НК РФ) является не факт владения имуществом, а факт его регистрации в государственном органе. При этом, регистрация транспортного средства (как, впрочем, и любая иная публичная регистрация имущества) сама по себе не имеет никакого экономического основания. По аналогии можно привести Определение КС РФ от 5 июля 2001 г. N 154-О: государственная регистрация прав на недвижимое имущество не затрагивает самого содержания указанного гражданского права. В иных актах КС РФ (Постановление от 12 мая 2011 г. N 7-П, Определения от 7 декабря 2006 г. N 544-О, от 1 октября 2008 г. N 670-О-О, от 26 января 2010 г. N 124-О-О) разъяснено, что государственная регистрация как обязательное условие для осуществления собственниками принадлежащих им имущественных прав на автомобили, а именно для использования автомобилей в дорожном движении, в определенной степени ограничивает субъективное право собственности, однако такое ограничение нельзя рассматривать как недопустимое, поскольку оно имеет целью защиту здоровья, прав и законных интересов как самих собственников, так и других лиц, обеспечение эффективного противодействия преступлениям и другим правонарушениям, связанным с использованием транспортных средств.

По мнению О.Р. Михайловой, и с точки зрения теории налогов, и с точки зрения гражданского права взимание транспортного налога при физическом отсутствии транспортного средства невозможно <1203>. Тем не менее, в настоящее время в качестве объекта транспортного налога, исходя из позиции ВАС РФ, имеет место высоковероятная презумпция - факт регистрации транспортного средства означает и факт физического наличия этого транспортного средства у налогоплательщика.

<1203> Михайлова О.Р. Транспортный налог без транспорта. Возможно ли это? // Налоговед. 2012. N 5. С. 67.

При этом лицо, на которое зарегистрировано транспортное средство, как правило, имеет возможность без несоразмерных затрат снять его с регистрации. В Определении КС РФ от 21 мая 2015 г. N 1035-О разъяснено, что федеральный законодатель, устанавливая в гл. 28 НК РФ транспортный налог, связал возникновение объекта налогообложения с фактом регистрации транспортного средства на налогоплательщика. При этом Административным регламентом МВД РФ по предоставлению государственной услуги по регистрации автотранспортных средств и прицепов к ним (утв. Приказом МВД РФ от 7 августа 2013 г. N 605) предусмотрена возможность прекращения регистрации транспортного средства по заявлению прежнего владельца в случае неисполнения новым владельцем обязанности по внесению изменений в регистрационные данные в течение 10 дней со дня приобретения транспортного средства.

Однако если по объективным причинам невозможно снятие с учета, обязанность по уплате транспортного налога отсутствует. Как следует из Определения ВС РФ от 17 февраля 2015 г. по делу N 306-КГ14-5609, применительно к обложению транспортным налогом потерпевшего аварию самолета, до момента завершения расследования уголовного дела по факту данного авиационного происшествия органом СКР, проведение налогоплательщиком действий по снятию самолета с учета не представлялось возможным. Налоговый орган и суды проигнорировали указанное обстоятельство, придав решающее значение лишь наличию факта государственной регистрации судна как единственного условия для возникновения обязанности по уплате транспортного налога, без учета указанных обстоятельств объективного характера.

Кроме того, следует отметить позицию ВАС РФ, выраженную в Постановлении Президиума от 7 июня 2012 г. N 14341/11: транспортные средства общества подлежат государственной регистрации в органах государственного технического надзора и в силу этого обстоятельства признаются объектами обложения транспортным налогом. Уклонение общества от совершения действий по государственной регистрации транспортных средств не освобождает его от уплаты транспортного налога.

Данная позиция, в частности, не исключает и такого подхода: все основания постановки на учет и снятия с учета транспортных средств в виде закрытого перечня содержатся в вышеуказанных Правилах регистрации автотранспортных средств и прицепов к ним в ГИБДД МВД РФ. Если транспортное средство не поставлено на учет (снято с учета) при наличии (отсутствии) указанных оснований, для целей транспортного налога это не имеет правового значения.

Таким образом, Правила регистрации облагаемых рассматриваемым налогом транспортных средств (в т.ч. и принятые органами исполнительной власти), во многом предопределяют объект налогообложения. Впрочем, сходная ситуация имеет место и в другом поимущественном налоге - в налоге на имущество организаций. Там правила бухгалтерского учета основных средств, разрабатываемые Минфином России, также фактически предопределяют объект налогообложения.

Виды транспортных средств, которые не являются объектом налогообложения, хотя и подлежат регистрации, НК РФ предусматривает в п. 2 ст. 358 (в том числе весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л.с.; транспортные средства, принадлежащие на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба; транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом).

Налоговая база в соответствии с п. 1 ст. 359 НК РФ исчисляется различными способами в зависимости от вида транспортного средства (как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах; как паспортная статическая тяга реактивного двигателя; как валовая вместимость в регистровых тоннах; как единица транспортного средства).

Предельные налоговые ставки (возможные к снижению на региональном уровне) следуют из ст. 361 НК РФ. Так, в зависимости от мощности двигателя для легковых автомобилей они установлены до 150 руб./л.с.; для грузовых автомобилей - до 85 руб./л.с.; для мотоциклов и мотороллеров - до 50 руб./л.с. Для несамоходных (буксируемых) судов, для которых определяется валовая вместимость, предусмотрена предельная ставка 200 руб. с каждой регистровой тонны валовой вместимости. Кроме того, для регионального законодателя предусмотрены не только максимальные, но и минимальные ставки данного налога (а автомобили легковые с мощностью двигателя до 150 л.с. можно вообще освободить от налога).

Соответственно, в ст. 6 Закона Нижегородской области "О транспортном налоге" установлены **конкретные ставки** налога. Так, для легковых автомобилей с мощностью двигателя свыше 45 л.с. до 100 л.с. ставка составляет 22,5 руб./л.с.

В п. 2 ст. 362 НК РФ с 1 января 2014 г. введены повышающие коэффициенты для легковых автомобилей (минимальный размер: 1,1 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн. руб. до от 5 млн. руб. включительно, с года выпуска которых прошло от 2 до 3 лет; максимальный размер: 3 - в т.ч. в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 15 млн. руб., с года выпуска которых прошло не более 20 лет). Какие именно автомобили являются "дорогими" и как именно исчисляется их средняя стоимость, определено в принятых Минпромторгом России Перечне легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов рублей (опубликован на сайте Министерства 28 февраля 2014 г. <1204>), Перечне легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов рублей для налогового периода 2015 года (опубликован на сайте Министерства 27 февраля 2015 г. <1205>), а также в Приказе от 28 февраля 2014 г. N 316 "Об утверждении Порядка расчета средней стоимости легковых автомобилей в целях главы 28 Налогового кодекса Российской Федерации".

<1204> URL: <http://minpromtorg.gov.ru/docs/#!1925>.

<1205>

URL:

http://minpromtorg.gov.ru/docs/#!perechen_legkovyh_avtomobiley_srednei_stoimostyu_ot_3_millionov_rublei.

Определенную проблему может представлять отнесение транспортного средства к одной из групп, выделенных в ст. 361 НК РФ; при том, что от решения данного вопроса зависит размер налоговой ставки и, соответственно, налога. В частности, является актуальным вопрос отнесения некоторых автомобилей к грузовым (к легковым, к автобусам). Классический пример "проблемного" в этом аспекте автомобиля - УАЗ "буханка". В настоящее время принятые в России категории транспортных средств (для целей предоставления права на управление ими) определены в п. 1 ст. 25 Федерального закона от 10 декабря 1995 г. N 196-ФЗ "О безопасности дорожного движения" (А, В, С, D и др.). Но эти категории, указываемые в регистрационных документах, не всегда позволяют однозначно ответить на данный вопрос. В частности, четкого нормативного определения терминов "легковой автомобиль", "грузовой автомобиль" не имеется.

Интересно то, что для грузового автомобиля при определенной мощности двигателя ставка транспортного налога может быть меньше, чем для легкового автомобиля с такой же мощностью двигателя. По этой причине некоторые владельцы мощных автомобилей категории "В" типа "пикап"

стремятся убедить налоговый орган в том, что их автомобиль является грузовым.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 сентября 2007 г. N 5336/07 рассматривался вопрос налогообложения автомобилей с оборудованной на них спецтехникой (кранами, цистернами, подъемниками, бетоносмесителями, буровыми установками), а также спецмашин (пожарных, уборочных, автомастерских, топливозаправщиков и т.п.). Налогоплательщик настаивал на их отнесении к категории "другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу", а налоговый орган - к категории "грузовые автомобили". Суд указал, что если транспортное средство зарегистрировано в органах ГИБДД как автомобиль, то независимо от того, для какой цели оно предназначено и какое оборудование на нем размещено, это транспортное средство в качестве объекта налогообложения не является "другим самоходным транспортным средством", поименованным в пункте 1 ст. 361 НК РФ. Транспортные средства, по поводу которых возник спор, зарегистрированы в органах ГИБДД как грузовые автомобили категории "С". Следовательно, при исчислении транспортного налога надлежало применять дифференцированные налоговые ставки, установленные региональным Законом о транспортном налоге для категории "грузовые автомобили".

Предлагается и общий вариант решения указанной проблемы: применительно к ст. 361 НК РФ автомобиль может быть грузовым, легковым либо автобусом. При определении типа транспортного средства необходимо руководствоваться паспортом транспортного средства. Если указанный документ не позволяет однозначно определить, к какой из категорий следует отнести конкретный автомобиль, то исходя из п. 7 ст. 3 НК РФ следует применять наименьшую ставку из возможных <1206>.

<1206> Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа "О практике применения налогового законодательства" (по итогам заседания 27 октября 2011 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2011. N 4; СПС Гарант; СПС КонсультантПлюс. URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

Кроме того, в Определении КС РФ от 14 декабря 2004 г. N 451-О разъяснено, что с учетом особенностей транспортного налога его налоговая база определяется в соответствии с критериями, позволяющими, в частности, оценить уровень воздействия транспортного средства на состояние дорог общего пользования. На основании данного подхода в Постановлении ФАС ВВО от 27 апреля 2007 г. N А43-9831/2006-31-274 сделан вывод, что автомобили, участвующие в полигонных и заводских испытаниях и не предназначенные для перевозки по дорогам людей, грузов или оборудования, установленного на них, не являются транспортными средствами по цели использования и не являются объектом налогообложения транспортным налогом.

Исчисляется транспортный налог (п. п. 1, 2 ст. 52, п. 1 ст. 362 НК РФ):

- **налогоплательщиками-организациями**: самостоятельно;

- **налоговыми органами**: для налогоплательщиков - физических лиц, с заблаговременным направлением плательщику налогового уведомления.

Поскольку для направления налогового уведомления налоговые органы должны обладать информацией о подлежащих налогообложению транспортных средствах и об их владельцах, п. 4 ст. 85 НК РФ устанавливает, что органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации, а также ежегодно до 15 февраля представлять указанные сведения по состоянию на 1 января текущего года.

Налоговым периодом по транспортному налогу признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков, являющихся организациями, признаются первый квартал, второй квартал, третий квартал. При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации вправе не устанавливать отчетные периоды (ст. 360 НК РФ).

К примеру, в ст. 5 Закона Нижегородской области "О транспортном налоге" для налогоплательщиков - организаций установлены отчетные периоды.

Срок уплаты транспортного налога установлен:

- для организаций: например, в ст. 9 Закона Нижегородской области "О транспортном налоге": уплата авансовых платежей по налогу производится в следующие сроки: а) за первый квартал - 30 апреля текущего налогового периода; б) за второй квартал - 31 июля текущего налогового периода; в) за третий квартал - 31 октября текущего налогового периода; по итогам налогового периода - 15 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

- для физических лиц: в п. 1 ст. 363 НК РФ: не позднее 1 октября года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация по транспортному налогу представляется только организациями не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. п. 1, 3 ст. 363.1 НК РФ).

Статья 7 Закона Нижегородской области "О транспортном налоге" предусматривает ряд региональных налоговых льгот. В том числе для пенсионеров - владельцев мотоциклов и легковых автомобилей с мощностью двигателя до 150 л.с., моторных лодок с мощностью двигателя до 30 л.с. включительно - ставка налога на одну лошадиную силу снижается на 50%. Данная льгота распространяется на одно транспортное средство по заявлению налогоплательщика.

6.2. Налог на игорный бизнес

Налог на игорный бизнес является **региональным прямым (на предполагаемый доход)** налогом, предусмотренным гл. 29 НК РФ, действующей с 1 января 2004 г. Налог на игорный бизнес ранее уплачивался на основании Федерального закона от 31 июля 1998 г. N 142-ФЗ "О налоге на игорный бизнес" (утратил силу).

Региональные органы власти при регламентации налога на игорный бизнес в соответствии с п. 1 ст. 369 НК РФ могут определить ставку налога в пределах, установленных НК РФ. Иные элементы данного налога, в том числе объект, база, период, сроки уплаты, регулируются НК РФ и не могут изменяться региональным законодателем (п. 3 ст. 12 НК РФ). Кроме того, если региональный закон вообще не принят, то применяются специально установленные федеральные ставки (п. 2 ст. 369 НК РФ), т.е. налог будет являться введенным и без нормотворческой активности региональных органов власти, поскольку все существенные элементы этого налога есть непосредственно в НК РФ. Каких-либо льгот по данному налогу на федеральном уровне не предусмотрено, возможности введения региональных налоговых льгот НК РФ не предполагает.

Например, на территории Нижегородской области действует Закон Нижегородской области от 30 сентября 2009 г. N 194-З "О налоговой ставке при проведении азартных игр в Нижегородской области".

Следует отметить, что в соответствии с Федеральным законом от 29 декабря 2006 г. N 244-ФЗ "О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" с 1 июля 2009 г. вне специально созданных игорных зон (на территории Республики Крым; Алтайского края; Краснодарского края; Приморского края; Калининградской области) возможно проведение азартных игр в букмекерских конторах, тотализаторах, их пунктах приема ставок. По этой причине в Законе Нижегородской области "О налоговой ставке при проведении азартных игр в Нижегородской области" ставки установлены только для процессинговых центров букмекерских контор и тотализаторов, их пунктов приема ставок; в противном случае налогами облагалась бы незаконная деятельность. При этом осуществление запрещенной деятельности в сфере игорного бизнеса (например, с использованием игровых автоматов вне зон) наказуемо по ст. 14.1.1 КоАП РФ.

Налогоплательщиками налога на игорный бизнес признаются организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса (ст. 365 НК РФ). Отсутствие среди налогоплательщиков индивидуальных предпринимателей следует из ч. 1 ст. 6 указанного Федерального закона "О государственном регулировании...": организаторами азартных игр могут выступать исключительно юридические лица, зарегистрированные в установленном порядке на территории Российской Федерации.

Соответственно, в ст. 364 НК РФ даны специальные определения, в том числе:

- игорный бизнес - предпринимательская деятельность по организации и проведению азартных игр, связанная с извлечением организациями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр;

- игровое поле - специальное место на игровом столе, оборудованное в соответствии с правилами азартной игры, где проводится азартная игра с любым количеством участников азартной игры и только с одним работником организатора азартной игры, участвующим в указанной игре.

Ряд определений, подлежащих субсидиарному применению для целей гл. 29 НК РФ в силу п. 1 ст. 11 НК РФ, дан в ст. 4 упомянутого Федерального закона от 29 декабря 2006 г. N 244-ФЗ "О государственном регулировании...". В их числе можно отметить следующие:

- азартная игра - основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками такого соглашения между собой либо с организатором азартной игры по правилам, установленным организатором азартной игры;

- пари - азартная игра, при которой исход основанного на риске соглашения о выигрыше, заключаемого двумя или несколькими участниками пари между собой либо с организатором данного вида

азартной игры, зависит от события, относительно которого неизвестно, наступит оно или нет;

- ставка - денежные средства, передаваемые участником азартной игры организатору азартной игры (за исключением денежных средств, признаваемых в соответствии с настоящим Федеральным законом интерактивной ставкой) и служащие условием участия в азартной игре в соответствии с правилами, установленными организатором азартной игры;

- интерактивная ставка - денежные средства, в том числе электронные денежные средства, передаваемые с использованием электронных средств платежа центром учета переводов интерактивных ставок букмекерских контор или тотализаторов организатору азартных игр в букмекерской конторе или тотализаторе по поручениям участников данных видов азартных игр и служащие условием участия в азартной игре в соответствии с правилами, установленными таким организатором азартных игр;

- выигрыш - денежные средства или иное имущество, в том числе имущественные права, подлежащие выплате или передаче участнику азартной игры при наступлении результата азартной игры, предусмотренного правилами, установленными организатором азартной игры;

- организатор азартной игры - юридическое лицо, осуществляющее деятельность по организации и проведению азартных игр;

- деятельность по организации и проведению азартных игр - деятельность по оказанию услуг по заключению с участниками азартных игр основанных на риске соглашений о выигрыше и (или) по организации заключения таких соглашений между двумя или несколькими участниками азартной игры;

- игровая зона - часть территории Российской Федерации, которая предназначена для осуществления деятельности по организации и проведению азартных игр и границы которой установлены в соответствии с настоящим Федеральным законом;

- участник азартной игры - физическое лицо, достигшее возраста восемнадцати лет, принимающее участие в азартной игре и заключающее основанное на риске соглашение о выигрыше с организатором азартной игры или другим участником азартной игры;

- игорное заведение - здание, строение, сооружение (единая обособленная часть здания, строения, сооружения), в которых осуществляется исключительно деятельность по организации и проведению азартных игр и оказанию сопутствующих азартным играм услуг (в том числе филиал или иное место осуществления деятельности по организации и проведению азартных игр и оказанию сопутствующих азартным играм услуг);

- казино - игорное заведение, в котором осуществляется деятельность по организации и проведению азартных игр с использованием игровых столов или игровых столов и иного предусмотренного настоящим Федеральным законом игрового оборудования;

- зал игровых автоматов - игорное заведение, в котором осуществляется деятельность по организации и проведению азартных игр с использованием игровых автоматов или игровых автоматов и иного предусмотренного настоящим Федеральным законом игрового оборудования, за исключением игровых столов;

- букмекерская контора - игорное заведение, в котором организатор азартных игр заключает пари с участниками данного вида азартных игр;

- тотализатор - игорное заведение, в котором организатор азартных игр организует заключение пари между участниками данного вида азартных игр, а также выплату выигрышей за счет суммы ставок, принятых от участников данного вида азартных игр, за вычетом размера взимаемого организатором данного вида азартных игр вознаграждения;

- игровое оборудование - устройства или приспособления, используемые для проведения азартных игр;

- игровой стол - игровое оборудование, которое представляет собой место с одним или несколькими игровыми полями и при помощи которого организатор азартных игр проводит азартные игры между их участниками либо выступает в качестве их участника через своих работников;

- игровой автомат - игровое оборудование (механическое, электрическое, электронное или иное техническое оборудование), используемое для проведения азартных игр с материальным выигрышем, который определяется случайным образом устройством, находящимся внутри корпуса такого игрового оборудования, без участия организатора азартных игр или его работников;

- касса букмекерской конторы - часть пункта приема ставок букмекерской конторы, в которой организатор азартных игр принимает ставки от участников данного вида азартных игр, за исключением интерактивных ставок, и выплачивает выигрыши;

- касса тотализатора - часть пункта приема ставок тотализатора, в которой организатор азартных игр принимает ставки от участников данного вида азартных игр, за исключением интерактивных ставок, и выплачивает выигрыши;

- касса игорного заведения - часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр осуществляет операции с денежными средствами и в которой находится специальное оборудование,

позволяющее осуществлять указанные операции;

- процессинговый центр букмекерской конторы - часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр проводит учет ставок, принятых от участников данного вида азартных игр, проводит на основе информации, полученной от центра учета переводов интерактивных ставок букмекерской конторы, учет интерактивных ставок, принятых от участников данного вида азартных игр, фиксирует результаты азартных игр, рассчитывает суммы подлежащих выплате выигрышей, осуществляет представление информации о принятых ставках, интерактивных ставках и о рассчитанных выигрышах в пункты приема ставок букмекерской конторы и в центр учета переводов интерактивных ставок букмекерских контор;

- процессинговый центр тотализатора - часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр проводит учет ставок, принятых от участников данного вида азартных игр, проводит на основе информации, полученной от центра учета переводов интерактивных ставок тотализаторов, учет интерактивных ставок, принятых от участников данного вида азартных игр, фиксирует результаты азартных игр, рассчитывает суммы подлежащих выплате выигрышей, осуществляет представление информации о принятых ставках, интерактивных ставках и о рассчитанных выигрышах в пункты приема ставок тотализатора и в центр учета переводов интерактивных ставок тотализаторов;

- пункт приема ставок букмекерской конторы - территориально обособленная часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр заключает пари с участниками данного вида азартных игр и осуществляет представление информации о принятых ставках, выплаченных и невыплаченных выигрышах в процессинговый центр букмекерской конторы;

- пункт приема ставок тотализатора - территориально обособленная часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр организует заключение пари между участниками данного вида азартных игр и осуществляет представление информации о принятых ставках, выплаченных и невыплаченных выигрышах в процессинговый центр тотализатора.

Объектами налогообложения согласно п. 1 ст. 366 НК РФ являются:

- 1) игровой стол;
- 2) игровой автомат;
- 3) процессинговый центр тотализатора;
- 4) процессинговый центр букмекерской конторы;
- 5) пункт приема ставок тотализатора;
- 6) пункт приема ставок букмекерской конторы.

НК РФ в п. 2 ст. 366 предусматривает обязательную инициативную регистрацию объектов налогообложения налогом на игорный бизнес и постановку на учет самих налогоплательщиков в налоговом органе по месту установки (нахождения) объектов. Санкции за нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса установлены в ст. 129.2 НК РФ.

С научной точки зрения объект обложения данным налогом можно определить как отдельные виды предпринимательской деятельности в сфере игорного бизнеса с использованием игровых столов, игровых автоматов, тотализаторов, букмекерских контор.

Следует отметить, что налог на игорный бизнес имеет определенное сходство с ЕНВД, с патентной системой налогообложения и с торговым сбором. Налоги данной группы изначально ориентированы на налогообложение презюмируемого результата деятельности - дохода, исчисленного на основании внешних характеристик деятельности. В ЕНВД это - "вмененный доход" (ст. 346.27 НК РФ); в патентной системе налогообложения - "потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя" (ст. 346.47 НК РФ); в торговом сборе без "лишних условностей" сразу устанавливается его ставка, хотя и с ограничениями, в т.ч. увязанными с расчетной суммой налога, подлежащей уплате в связи с применением патентной системы налогообложения (п. п. 3, 4 ст. 415 НК РФ). В нормах НК РФ, регламентирующих уплату налога на игорный бизнес, также ни о каком презюмируемом доходе не говорится, законодатель сразу указывает сумму налога. Но презюмируемый доход в налоге на игорный бизнес, как и в торговом сборе, очевидно, существует в силу п. 3 ст. 3 НК РФ: налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными; а данный налог не является ни поимущественным, ни косвенным, ни ресурсным, ни "зарплатным", вследствие чего им может облагаться только доход, пусть даже презюмируемый и прямо в НК РФ не обозначаемый.

В связи с этим не совсем ясна позиция КС РФ, выраженная в Определении от 2 апреля 2009 г. N 478-О-О: положение ст. ст. 366 и 367 НК РФ позволяют сделать вывод, что налог на игорный бизнес также имеет самостоятельный, отличный от других, объект налогообложения (игровой стол, игровой автомат, кассу тотализатора, кассу букмекерской конторы) и четко определенную налоговую базу, которая не может совпадать ни с налоговой базой по налогу на доходы физических лиц, ни с налоговой базой по ЕСН, поскольку этим налогом облагаются не доходы налогоплательщика от игровой деятельности, а его имущество. Исходя из такой позиции КС РФ, можно прийти к парадоксальным выводам: если налог на игорный бизнес является поимущественным; то, например, налогоплательщики ЕНВД или патентной

системы налогообложения, осуществляющие розничную торговлю через павильоны, уплачивают данный налог в связи с владением павильоном, а не в связи с ведением в нем розничной торговли и т.д.

Налоговая база (ст. 367 НК РФ) по каждому из объектов налогообложения предусмотрена, как общее количество соответствующих объектов налогообложения.

Предельные ставки налога установлены в пункте 1 ст. 369 НК РФ:

- за один игровой стол - от 25000 до 125000 руб.;
- за один игровой автомат - от 1500 до 7500 руб.;
- за один процессинговый центр тотализатора - от 25000 до 125000 руб.;
- за один процессинговый центр букмекерской конторы - от 25000 до 125000 руб.;
- за один пункт приема ставок тотализатора - от 5000 до 7000 руб.;
- за один пункт приема ставок букмекерской конторы - от 5000 до 7000 руб.

К примеру, Закон Нижегородской области "О налоговой ставке при проведении азартных игр в Нижегородской области" предусматривает **конкретные ставки** налога на максимально возможном уровне:

- за один процессинговый центр тотализатора - 125000 руб.;
- за один процессинговый центр букмекерской конторы - 125000 руб.;
- за один пункт приема ставок тотализатора - 7000 руб.;
- за один пункт приема ставок букмекерской конторы - 7000 руб.

Исчисляется налог на игорный бизнес только налогоплательщиками (п. 1 ст. 52, п. 1 ст. 370 НК РФ).

Налоговым периодом по налогу на игорный бизнес признается календарный месяц (ст. 368 НК РФ).

Срок уплаты налога на игорный бизнес - не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 371, п. 2 ст. 370 НК РФ).

Налоговая декларация по налогу на игорный бизнес представляется налогоплательщиком не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 370 НК РФ).

6.3. Налог на имущество организаций

Налог на имущество организаций - это **региональный прямой (поимущественный)** налог, предусмотренный гл. 30 НК РФ, которая действует с 1 января 2004 г. Предшественником данного налога является налог на имущество предприятий, который уплачивался на основании Закона РФ от 13 декабря 1991 г. N 2030-1 "О налоге на имущество предприятий" (утратил силу).

Региональные органы власти при введении налога в соответствии с п. 2 ст. 372 НК РФ могут определить ставку налога в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки его уплаты.

Кроме того, органы власти субъектов РФ вправе: установить дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения (п. 2 ст. 380 НК РФ); не устанавливать отчетные периоды (п. 3 ст. 379 НК РФ); предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода (п. 6 ст. 382 НК РФ); установить региональные налоговые льготы (п. 2 ст. 372 НК РФ); определить особенности определения налоговой базы отдельных объектов недвижимого имущества (п. 2 ст. 372 НК РФ).

Иные элементы данного налога (в том числе объект, база, период) регулируются НК РФ и не могут изменяться региональным законодателем (п. 3 ст. 12 НК РФ). Если же региональные органы власти не регламентируют налоговую ставку, то налог, тем не менее, подлежит уплате по федеральным ставкам (п. 4 ст. 380 НК РФ), хотя при полном отсутствии нормотворческой активности на региональном уровне истребовать налог у плательщиков нельзя, в т.ч. и по той причине, что срок уплаты налога в НК РФ не установлен.

Право органов региональной законодательной власти в соответствии с п. 2 ст. 372 НК РФ определять особенности определения налоговой базы отдельных объектов недвижимого имущества (в основном - "коммерческая" недвижимость, в т.ч. административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) - ст. 378.2 НК РФ) фактически означает право на введение альтернативного налогообложения этих видов имущества (по кадастровой стоимости), то есть принципиально отличающегося от налогообложения прочих видов имущества (по среднегодовой стоимости). По общему правилу это означает повышенное налогообложение этих отдельных объектов недвижимого имущества. В силу п. 2 ст. 378.2 НК РФ закон субъекта Российской Федерации, устанавливающий особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества, может быть принят только после утверждения субъектом Российской Федерации в установленном порядке результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества.

Кроме того, для целей взимания налога с "коммерческой" недвижимости урегулированы полномочия региональных органов исполнительной власти по принятию особых ненормативных (индивидуальных)

актов. В силу п. 7 ст. 378.2 НК РФ предусмотрено, что уполномоченный орган исполнительной власти субъекта Российской Федерации не позднее 1-го числа очередного налогового периода по налогу определяет на этот налоговый период перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость.

К примеру, на территории Нижегородской области действует Закон Нижегородской области от 27 ноября 2003 г. N 109-З "О налоге на имущество организаций". Закон, устанавливающий налогообложение отдельных объектов недвижимого имущества по кадастровой стоимости, в Нижегородской области пока не принят. При этом на территории города Москвы в соответствии с п. 1 ст. 1.1 Закона города Москвы от 5 ноября 2003 г. N 64 "О налоге на имущество организаций" с 1 января 2014 г. введен налог на имущество организаций, исчисляемый исходя из кадастровой стоимости недвижимого имущества.

Завышенная, с точки зрения налогоплательщика, кадастровая стоимость может быть им оспорена (п. 15 Постановления Пленума ВС РФ от 30 июня 2015 г. N 28 "О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости"). Кроме того, споры потенциально могут возникнуть по поводу того, насколько обоснованно уполномоченный орган исполнительной власти субъекта РФ отнес конкретное имущество к "коммерческой" недвижимости.

Налоговый кодекс РФ в п. 1 ст. 373 в качестве общей нормы предусматривает, что **налогоплательщиками** налога на имущество организаций признаются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со ст. 374 НК РФ.

Объектом налога согласно общей норме, закрепленной в п. 1 ст. 374 НК РФ, для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

В Определении КС РФ от 14 декабря 2004 г. N 451-О разъяснено, что по смыслу п. 1 ст. 38 и ст. 374 НК РФ объектом налогообложения налогом на имущество организаций являются элементы обособленного имущества юридического лица, учитываемые на его балансе в качестве основных средств, т.е. таких активов организации, которые составляют экономическую базу ее предпринимательской деятельности. Исходя из Определения КС РФ от 21 апреля 2011 г. N 500-О-О содержащегося в нормативных актах характеристики основных средств отражают объективные экономические свойства указанного имущества - использование для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд организации в течение длительного времени, способность объекта приносить организации экономическую выгоду и т.д.

Соответственно, с научной точки зрения, объектом налогообложения для российских организаций в общем случае является факт владения определенными видами имущества, которые подлежат учету в качестве основных средств. С целью определения данных видов имущества необходимо использовать Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н. В частности, п. 4 данного нормативного правового акта предусматривает, что актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Исходя из п. 2 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. N 148 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации", в случае приобретения в собственность объектов недвижимости приобретатель становится плательщиком налога на имущество организаций независимо от наличия государственной регистрации перехода права собственности, поскольку в силу законодательства о бухгалтерском учете такая регистрация не указана среди обязательных условий учета соответствующих объектов на балансе в качестве основных средств. В то же время на основании Постановления Президиума ВАС РФ от 16 ноября 2010 г. N 4451/10 при строительстве объектов недвижимости нормы ПБУ 6/01 не могут толковаться как допускающие признание в качестве основных средств таких объектов, в отношении которых еще необходимо осуществление дополнительных капитальных вложений для доведения их до состояния готовности и возможности эксплуатации. Факт регистрации права

собственности на законченный капитальным строительством объект недвижимости сам по себе не означает соответствие этого объекта условиям ПБУ 6/01. Собственно говоря, тот же подход имеет место и в п. 8 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. N 148: при рассмотрении споров, связанных с исчислением налоговой базы по налогу на имущество организаций, необходимо иметь в виду, что, если конкретное имущество требует доведения до состояния готовности и возможности эксплуатации, такое имущество может учитываться в качестве основного средства и признаваться объектом налогообложения только после осуществления необходимых работ и формирования в установленном порядке первоначальной стоимости с учетом соответствующих расходов.

Налог на имущество организаций в "классическом" варианте, при налогообложении имущества по среднегодовой стоимости, иногда называют "бухгалтерским" налогом. В частности, это иллюстрируется в п. 3 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. N 148: лизингополучатель является плательщиком налога на имущество организаций в отношении имущества, предоставленного в лизинг, в том случае, если в соответствии с договором лизинга лизинговое имущество отражено у него на балансе в качестве основных средств.

Статья 374 НК РФ (п. 4) предусматривает, какие именно виды имущества не признаются объектами налогообложения: земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы); имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации и др.

Особый интерес представляет подп. 8 п. 4 ст. 374 НК РФ: не признаются объектами налогообложения объекты основных средств, включенные в первую или во вторую амортизационную группу в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации. Соответственно, такой вид имущества, как автомобиль (третья амортизационная группа в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1 "О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы"), вообще говоря, облагается как налогом на имущество организаций, так и транспортным налогом. Примечательно то, что физические лица с автомобилем уплачивают только транспортный налог.

Следует отметить, что ранее в Определении КС РФ от 14 декабря 2004 г. N 451-О уже рассматривалась проблема одновременного взимания налога на имущество организаций с автомобиля и транспортного налога с того же автомобиля. Суд не нашел нарушений Конституции РФ в данном правовом регулировании.

Федеральные налоговые льготы предусматриваются ст. 381 НК РФ. От налогообложения в том числе освобождаются религиозные организации - в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности.

Налоговая база определяется в зависимости от того, установлено ли на территории соответствующего субъекта альтернативное налогообложение отдельных объектов недвижимого имущества ("коммерческой" недвижимости).

В общем случае налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения (п. 1 ст. 375 НК РФ, в т.ч. в любом случае для тех видов имущества, которые не относятся к "коммерческой" недвижимости). При определении налоговой базы как среднегодовой стоимости имущества, признаваемого объектом налогообложения, такое имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации (п. 3 ст. 375 НК РФ).

Налоговая база в отношении отдельных объектов недвижимого имущества определяется как их кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года налогового периода в соответствии со ст. 378.2 НК РФ (п. 2 ст. 375 НК РФ).

Имеет место определенная взаимосвязь налогов на прибыль и на имущество организаций в "классическом" варианте. Несколько упрощенно можно утверждать, что амортизируемое имущество (п. 1 ст. 256 НК РФ), являющееся основным средством, постепенно "переносит" свою стоимость на расходы по налогу на прибыль путем амортизации (ст. ст. 257 - 259.3 НК РФ), вследствие чего, соответственно, снижается его остаточная стоимость. Таким образом, платежи по налогу на имущество с конкретного основного средства с течением времени, как правило, уменьшаются. Когда остаточная стоимость основного средства станет равной нулю, налог на имущество с него более не уплачивается, хотя само основное средство, возможно, еще может приносить организации экономические выгоды (доход).

Если же речь идет о налогообложении отдельных объектов недвижимого имущества ("коммерческой" недвижимости) по кадастровой стоимости, то, по всей видимости, платежи по налогу на имущество с конкретного объекта с течением времени уменьшаться не будут, так как их кадастровая стоимость, скорее всего, будет только возрастать.

В общем случае **предельная налоговая ставка** для налога в "классическом" варианте установлена в п. 1 ст. 380 НК РФ как 2,2%.

К примеру, Закон Нижегородской области "О налоге на имущество организаций" предусматривает для большинства случаев **конкретную налоговую ставку** на максимально возможном уровне - 2,2% (ст. 2). В п. 1 ст. 2 Закона города Москвы от 5 ноября 2003 г. N 64 "О налоге на имущество организаций" для такого варианта обложения налоговая ставка также установлена в размере 2,2%.

Если же на территории субъекта Федерации введено налогообложение отдельных объектов недвижимого имущества по кадастровой стоимости, то в соответствии с п. 1.1 ст. 380 НК РФ налоговая ставка не может превышать следующих значений:

1) для города федерального значения Москвы: в 2015 году - 1,7%, в 2016 году и последующие годы - 2%;

2) для иных субъектов Российской Федерации: в 2015 году - 1,5%, в 2016 году и последующие годы - 2%.

К примеру, в п. 2 ст. 2 Закона города Москвы "О налоге на имущество организаций" для такого варианта обложения налоговая ставка установлена в размере: 1,2% - в 2015 году; 1,5% - в 2016 году; 1,8% - в 2017 году; 2,0% - в 2018 году.

Соответственно, законодатель, предлагая на первое время пониженную ставку, косвенно признает, что налогообложение по кадастровой стоимости более обременительно, чем по среднегодовой стоимости.

Исчисляется налог на имущество организаций только самими налогоплательщиками (п. 1 ст. 52 НК РФ).

Налоговым периодом по налогу на имущество организаций признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды (ст. 379 НК РФ).

В Законе Нижегородской области "О налоге на имущество организаций" прямого указания относительно отчетных периодов нет, но они являются установленными исходя из анализа положений данного Закона (налог уплачивается в том числе по итогам отчетных периодов - ст. 3).

Срок уплаты налога на имущество организаций по итогам налогового периода - 10 рабочих дней с 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 3 Закона Нижегородской области; п. 3 ст. 386 НК РФ). Кроме того, налогоплательщики обязаны уплачивать авансовые платежи по итогам отчетного периода в срок 10 рабочих дней по прошествии 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода (ст. 3 Закона Нижегородской области, п. 2 ст. 386 НК РФ).

Налоговая декларация по налогу на имущество организаций по итогам налогового периода представляется налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 3 ст. 386 НК РФ). Расчеты по авансовым платежам должны представляться не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода (п. 2 ст. 386 НК РФ).

К примеру, Закон Нижегородской области "О налоге на имущество организаций" предусматривает региональные налоговые льготы. В силу ст. 2.1 данного Закона освобождаются от налогообложения организации городского наземного и подземного электрического транспорта, организации, осуществляющие пассажирские перевозки фуникулерами и канатными дорогами (за исключением имущества, переданного в аренду); организации, выполняющие государственный оборонный заказ по созданию ядерных боеприпасов, в объеме работ которых научно-исследовательские, опытно-конструкторские и экспериментальные работы составляют не менее 70%, - в размере 25% от суммы, подлежащей перечислению в бюджет.

Глава 7. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ

7.1. Земельный налог

Земельный налог является **местным прямым (поимущественным)** налогом. Он урегулирован гл. 31 НК РФ, которая действует с 1 января 2005 г. Ранее земельный налог уплачивался на основании Закона РФ от 11 октября 1991 г. N 1738-1 "О плате за землю" (в настоящее время утратил силу в соответствующей части).

Устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) определяют налоговые ставки в пределах, установленных гл. 31 НК РФ. В отношении налогоплательщиков-организаций представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), устанавливая налог, определяют также порядок и сроки

уплаты налога (п. 2 ст. 387 НК РФ).

Кроме того, местные органы власти (органы власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в том числе вправе: установить дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка (п. 2 ст. 394 НК РФ), а также вправе не устанавливать отчетные периоды (п. 3 ст. 393 НК РФ); предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода (п. 9 ст. 396 НК РФ); установить местные налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков (п. 2 ст. 387 НК РФ).

Иные элементы данного налога (в том числе объект, база, период) регулируются НК РФ и не могут изменяться на местном (региональном) уровне (п. 4 ст. 12 НК РФ). Если же уполномоченные органы власти не проявляют нормотворческой активности и не регламентируют земельный налог на подведомственной территории, то налог тем не менее считается установленным и подлежит уплате по федеральным ставкам (п. 3 ст. 394 НК РФ) в сроки, следующие из НК РФ (п. 1 ст. 397 НК РФ).

К примеру, на территории Н. Новгорода действует Постановление городской Думы города Н. Новгорода от 28 октября 2005 г. N 76 "О земельном налоге".

Налогоплательщиками земельного налога согласно п. 1 ст. 388 НК РФ в общем случае признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 НК РФ, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Следует учитывать, что перечень "облагаемых" видов прав является закрытым и не предусматривает всех возможных видов прав на земельный участок. В частности, в п. 2 ст. 388 НК РФ специально указано, что не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного пользования, в том числе праве безвозмездного срочного пользования, или переданных им по договору аренды.

Кроме того, земельный налог - единственный из отечественных поимущественных налогов, предполагающий обложение имущества, находящегося на праве пользования. Данное обстоятельство, в частности, может быть объяснено определенной традицией: в недавнем прошлом право частной собственности на землю было вообще невозможно (ст. 105 ГК РСФСР 1964 г. - утратила силу), хотя не исключалось право пользования земельным участком (ст. 3 ЗК РСФСР 1970 г. - утратил силу) и его налогообложение (Указ Президиума ВС СССР от 26 января 1981 г. N 3819-X "О местных налогах и сборах" - утратил силу). Собственно говоря, и сейчас право постоянного (бессрочного) пользования и право пожизненного наследуемого владения установлены только в отношении земельных участков (п. 1 ст. 216 ГК РФ).

Как это разъяснено в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 г. N 54 "О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога" в общем случае плательщиком земельного налога является лицо, которое в ЕГРП указано как обладающее правом собственности, правом постоянного (бессрочного) пользования либо правом пожизненного наследуемого владения на соответствующий земельный участок. Поэтому обязанность уплачивать земельный налог возникает у такого лица с момента регистрации за ним одного из названных прав на земельный участок, то есть внесения записи в реестр, и прекращается со дня внесения в реестр записи о праве иного лица на соответствующий земельный участок.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 июня 2010 г. N 930/10 дополнительно отмечается, что плательщиком земельного налога может быть признано лицо, чье право удостоверено свидетельством о регистрации в соответствии со ст. 14 Федерального закона от 21 июля 1997 г. N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним", а в случае, если указанные права возникли до момента вступления в силу данного Закона, - государственным актом, свидетельством или другими документами, удостоверяющими права на землю, которые согласно п. 9 ст. 3 Федерального закона от 25 октября 2001 г. N 137-ФЗ "О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации" имеют равную юридическую силу с записями в ЕГРП.

Соответственно, возникновение обязанности по уплате земельного налога не является следствием фактического использования земельного участка. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. N 8251/11 разъяснено, что фактическое пользование земельным участком, не принадлежащим лицу на каком-либо праве, в силу требований ст. 388 НК РФ, определяющей круг плательщиков земельного налога, а также ст. 65 ЗК РФ, закрепляющей принцип платности землепользования, является основанием для взыскания не земельного налога, а неосновательного обогащения по требованию собственника земельного участка.

В принципе, тот же подход имеет место и в транспортном налоге, и в налоге на имущество физических лиц - налог на регистрируемое имущество уплачивает тот, на кого оно зарегистрировано, а не

тот, кто имуществом фактически пользуется. При ином подходе (при обложении налогом фактического пользователя) у государства, в частности, могут быть существенные проблемы с доказыванием факта и периода пользования. В Определении КС РФ от 24 марта 2015 г. N 541-О отмечается, что федеральный законодатель, устанавливая в гл. 28 НК РФ транспортный налог, связал возникновение объекта налогообложения с фактом регистрации транспортного средства на налогоплательщика.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 июля 2010 г. N 14547/09 рассмотрена ситуация, в которой покупатель недвижимости, имея право на приобретение земельного участка, занятого зданием и необходимого для его использования, в собственность или в аренду, не оформлял своих прав, освобождая себя тем самым от платежей за пользование земельным участком и возложив бремя расходов по его содержанию на лицо, владеющее земельным участком на праве постоянного (бессрочного) пользования. Поскольку в силу закона к покупателю здания перешло право пользования земельным участком, но в отсутствие государственной регистрации права он не мог быть плательщиком земельного налога, он обязан в соответствии с п. 1 ст. 1102 ГК РФ возместить владельцу участка расходы по уплате земельного налога.

Другой пример - в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 марта 2010 г. N 11401/09 рассмотрена ситуация, в которой одно лицо продало другому лицу недвижимость имущество, расположенное на муниципальном земельном участке, но продавец еще некоторое время юридически числился землепользователем и уплачивал с участка земельный налог. Муниципальное образование обратилось в суд с требованием к покупателю недвижимости об уплате неосновательного обогащения в виде неполученной арендной платы. Суд посчитал такое требование необоснованным, поскольку земельный налог с участка за данный период уже был уплачен, пусть даже и другим лицом (продавцом недвижимости). Иной подход впоследствии изложен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 октября 2011 г. N 5934/11: фактическая уплата земельного налога некоторым лицом за налогоплательщика не прекращает обязанности по уплате налога у самого налогоплательщика.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 декабря 2013 г. N 12790/13 указанная позиция уточнена: в ситуации, рассмотренной в упомянутом Постановлении от 23 марта 2010 г. N 11401/09, во взыскании неосновательного обогащения с приобретателя земельного участка было отказано в целях предотвращения неосновательного обогащения муниципального образования, в бюджет которого и по зависящим от него же причинам произвел уплату земельного налога за короткий период переоформления прав продавец участка, являвшийся ранее плательщиком этого налога как зарегистрированный правообладатель.

Участие в сделках по отчуждению земельного участка публично-правового образования усложняет ситуацию. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 ноября 2011 г. N 8472/11 рассмотрена ситуация, в рамках которой ОАО арендовало земельный участок у публично-правового образования; впоследствии заключило договор купли-продажи данного участка, но право собственности на него не оформило. По мнению Суда, земельным законодательством закреплен принцип платности использования земли; формами платы за использование земли являются земельный налог (до введения в действие налога на недвижимость) и арендная плата. Покупатель (бывший арендатор) до государственной регистрации перехода права собственности на землю не является плательщиком земельного налога и поэтому обязан в соответствии с п. 1 ст. 1102 ГК РФ возместить продавцу (арендодателю) расходы по уплате этого налога. Вместе с тем, поскольку публично-правовое образование не уплачивает земельный налог, в случае, если оно выступает продавцом (арендодателем) земельного участка, в силу подп. 7 п. 1 ст. 1 и ст. 65 ЗК РФ до государственной регистрации перехода права собственности на землю обязательство по внесению арендной платы из ранее заключенного между сторонами договора аренды сохраняется. Таким образом, обязательство общества по внесению арендной платы, возникшее из ранее заключенного между сторонами договора аренды, сохраняется до государственной регистрации перехода права собственности на земельный участок. Данная правовая позиция впоследствии была воспроизведена в п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. N 73 "Об отдельных вопросах практики применения правил Гражданского кодекса Российской Федерации о договоре аренды" и в Определении КС РФ от 5 марта 2013 г. N 436-О.

Достаточно подробное интегральное разъяснение содержится в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 декабря 2013 г. N 12790/13. По мнению Суда, установленные законодательством правила внесения платы за пользование землей исключают возможность землепользователя по собственному усмотрению определять, что именно он будет уплачивать (земельный налог, арендную плату или неосновательное обогащение), и самостоятельно выбирать управомоченное на получение этой платы лицо и ее размер. Земельный налог подлежит зачислению в бюджет соответствующего поселения, а не муниципального района, контроль за его уплатой осуществляют налоговые органы, которые обладают полномочиями по принудительному взысканию неуплаченного налога обладателями зарегистрированных, ранее возникших и перешедших в порядке универсального правопреемства вещных прав на землю (ст. ст.

10, 61 БК РФ, ст. ст. 30, 31 НК РФ). Арендная плата за земельные участки уплачивается в бюджет того публичного образования, от имени которого компетентным органом заключен договор аренды. Соответственно, неуплаченная арендная плата взыскивается с неисправных арендаторов арендодателями как представителями собственника. Такая арендная плата представляет собой доход от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности, относится к неналоговым доходам бюджетов, причем каждое муниципальное образование, в том числе муниципальный район и городское поселение, имеет свой бюджет (ст. ст. 15, 20, 41 БК РФ). Неосновательное обогащение за пользование без надлежащего оформления прав земельными участками, находящимися в государственной или муниципальной собственности, взыскивается в судебном порядке по искам органов, уполномоченных от имени собственника распоряжаться соответствующими землями на основании земельного законодательства. Поэтому суммы присужденного неосновательного обогащения направляются в бюджет того публичного образования, которое уполномочено на распоряжение землей.

Объект налогообложения в силу п. 1 ст. 389 НК РФ - земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), на территории которого введен налог.

При рассмотрении объекта налогообложения как юридического факта объект налогообложения земельным налогом - факт владения на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения земельными участками.

Налоговый кодекс РФ в п. 2 ст. 389 предусматривает виды земельных участков, которые не признаются объектом налогообложения (в том числе земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации).

Кроме того, ст. 395 НК РФ предусматривает федеральные налоговые льготы. Так, освобождаются от налогообложения организации - в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования.

В соответствии со ст. 390 НК РФ налоговая **база** по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельных участков, определяемая в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации.

Предельные налоговые ставки установлены в п. 1 ст. 394 НК РФ:

- 0,3% - в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства; занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства; приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства; ограниченных в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленных для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

- 1,5% - в отношении прочих земельных участков.

К примеру, Постановлением городской Думы Н. Новгорода "О земельном налоге" предусматриваются **конкретные налоговые ставки**:

- 0,3% от кадастровой стоимости участка в отношении земельных участков: отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в городе Нижнем Новгороде и используемых для сельскохозяйственного производства; занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства; приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства; ограниченных в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленных для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

- 1% от кадастровой стоимости участка в отношении земель под объектами образования, здравоохранения, социального обеспечения, физической культуры, спорта, культуры и искусства;

- 1,5% от кадастровой стоимости участка в отношении прочих земельных участков.

Кадастровую стоимость конкретного земельного участка можно узнать на публичной кадастровой карте <1207>. Предварительный расчет налога можно выполнить с помощью сайта ФНС России <1208>.

<1207> URL: <http://maps.rosreestr.ru/PortalOnline/>.

<1208> URL: <http://www.nalog.ru/rn77/service/tax/>.

Исчисляется земельный налог:

- организациями - самостоятельно (п. 1 ст. 52, п. 2 ст. 396 НК РФ);
- налоговыми органами - для физических лиц, с заблаговременным направлением налогового уведомления плательщику (п. 2 ст. 52, п. 3 ст. 396 НК РФ).

Поскольку для направления налогового уведомления налоговые органы должны обладать информацией о подлежащих налогообложению участках и об их владельцах, п. 4 ст. 85 НК РФ устанавливает, что органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации, а также ежегодно до 15 февраля представлять указанные сведения по состоянию на 1 января текущего года.

Налоговым периодом по земельному налогу признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков-организаций признаются первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года (ст. 393 НК РФ).

К примеру, в п. 4 Постановления городской Думы города Н. Новгорода "О земельном налоге" установлены отчетные периоды для налогоплательщиков - организаций: первый квартал, второй квартал, третий квартал календарного года.

Срок уплаты земельного налога установлен:

- для организаций: в п. 1 ст. 397 НК РФ, п. п. 5.1, 5.2 Постановления городской Думы города Н. Новгорода "О земельном налоге": авансовые платежи уплачиваются по итогам отчетного периода не позднее 10 мая, 10 августа, 10 ноября как одна четвертая соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. По истечении налогового периода налог уплачивается не позднее 10 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

- для физических лиц: в п. 1 ст. 397 НК РФ: не позднее 1 октября года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики-организации по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка **налоговую декларацию** (п. 1 ст. 398 НК РФ). Налоговые декларации по налогу представляются налогоплательщиками не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 3 ст. 398 НК РФ).

Для физических лиц налоговая декларация в рассматриваемом налоге не предусмотрена, как и для иных налогов, исчисляемых налоговыми органами.

Постановление городской Думы города Н. Новгорода "О земельном налоге" предусматривает местные налоговые льготы. Пункт 8 данного нормативного правового акта предоставляет льготу в виде освобождения от налогообложения по земельному налогу ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны.

Как уже отмечалось, величина земельного налога зависит, очевидно, от норм законодательства о налогах (гл. 31 НК РФ и в приведенном примере - Постановление городской Думы города Н. Новгорода "О земельном налоге"). Однако существенное влияние на размер данного налога оказывает кадастровая стоимость земельных участков, которая устанавливается органами исполнительной власти по достаточно непрозрачной процедуре. В то же время нормативные акты, которыми устанавливается кадастровая стоимость земельных участков, для целей регулирования налоговых правоотношений вступают в силу так же, как и акты налогового законодательства (Постановление КС РФ от 2 июля 2013 г. N 17-П, Определения КС РФ от 3 февраля 2010 г. N 165-О-О, от 24 февраля 2011 г. N 156-О-О), то есть не ранее, чем через месяц с момента официального опубликования. Кроме того, завышенная, с точки зрения налогоплательщика, кадастровая стоимость может быть им оспорена (Определения КС РФ от 1 марта 2011 г. N 274-О-О, N 281-О-О; Постановление Пленума ВС РФ от 30 июня 2015 г. N 28 "О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости").

Кадастровая стоимость земельного участка может измениться, например, вследствие изменения вида разрешенного использования участка, в т.ч. в течение налогового периода. В этом случае размер земельного налога также изменится с момента регистрации изменений (Постановление Президиума ВАС РФ от 6 ноября 2012 г. N 7701/12). Кроме того, исходя из Постановлений Президиума ВАС РФ от 28 октября 2010 г. N 5743/10 и от 20 ноября 2012 г. N 7943/12 применительно к земельному налогу вид

разрешенного использования земельного участка отображается в сведениях государственного земельного кадастра, а не устанавливается этим документом. Соответственно, сведения из государственного земельного кадастра могут опровергаться заинтересованным лицом.

7.2. Налог на имущество физических лиц

Налог на имущество физических лиц является **местным прямым (поимущественным)** налогом, урегулированным гл. 32 НК РФ, которая действует с 1 января 2015 г. Ранее налог на имущество физических лиц уплачивался на основании Закона РФ от 9 декабря 1991 г. N 2003-1 "О налогах на имущество физических лиц" (утратил силу).

Особенностью современного регулирования налога на имущество физических лиц является то, что им облагается недвижимое имущество, но он, в зависимости от нормативного регулирования на уровне конкретного субъекта РФ, может исчисляться либо исходя из инвентаризационной стоимости имущества (как это было до 1 января 2015 г. по Закону РФ "О налогах на имущество физических лиц"), либо исходя из кадастровой стоимости имущества.

В соответствии с п. 1 ст. 402 НК РФ законодательный (представительный) орган государственной власти субъекта Российской Федерации (за исключением городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) устанавливает в срок до 1 января 2020 года единую дату начала применения на территории этого субъекта Российской Федерации порядка определения налоговой базы, исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения. Например, принят Закон Нижегородской области от 5 ноября 2014 г. N 140-3 "О применении с 1 января 2015 года на территории Нижегородской области порядка определения налоговой базы по налогу на имущество физических лиц исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения"

В Основных направлениях налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов констатируется, что целью введения нового налога на имущество физических лиц является переход к более справедливому налогообложению исходя из кадастровой стоимости имущества, как наиболее приближенной к рыночной стоимости этого имущества.

"Справедливое налогообложение", указанное в данном акте, по существу сводится к истребованию налога в большей сумме, в т.ч. и потому, что инвентаризационная стоимость имущества, как правило, значительно ниже кадастровой (рыночной).

Устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) определяют налоговые ставки в пределах, установленных гл. 32 НК РФ, и особенности определения налоговой базы в соответствии с указанной главой НК РФ (п. 2 ст. 399 НК РФ).

Кроме того, местные органы власти (органы власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в том числе вправе: увеличивать размеры федеральных налоговых вычетов (п. 7 ст. 403 НК РФ); установить местные налоговые льготы (п. 2 ст. 399 НК РФ).

Иные элементы данного налога (в том числе объект, база, период) регулируются НК РФ и не могут изменяться на местном (региональном) уровне (п. 4 ст. 12 НК РФ). Если же уполномоченные органы власти не проявляют нормотворческой активности и не регламентируют налог на имущество физических лиц на подведомственной территории, то налог тем не менее считается введенным и подлежит уплате по федеральным ставкам (п. 6 ст. 406 НК РФ) в сроки, следующие из НК РФ (п. 1 ст. 409 НК РФ).

К примеру, на территории Н. Новгорода действует решение городской Думы города Н. Новгорода от 19 ноября 2014 г. N 169 "О налоге на имущество физических лиц", в соответствии с которым налог исчисляется исходя из кадастровой стоимости облагаемых объектов.

Плательщиками налога на имущество физических лиц признаются физические лица, обладающие правом собственности на имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со ст. 401 НК РФ (ст. 400 НК РФ).

Следует отметить, что индивидуальные предприниматели, владеющие облагаемым имуществом, уплачивают рассматриваемый налог на равных с иными физическими лицами; сам по себе статус предпринимателя в общем случае принципиального значения не имеет. Данное обстоятельство подтверждено в Определении КС РФ от 25 февраля 2010 г. N 310-О-О. Тот же подход имеет место и в иных поимущественных налогах с физических лиц (земельный, транспортный).

Объектом налогообложения согласно п. 1 ст. 401 НК РФ признается расположенное в пределах муниципального образования (города федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга или Севастополя) следующее имущество:

- 1) жилой дом;
- 2) жилое помещение (квартира, комната);
- 3) гараж, машино-место;

- 4) единый недвижимый комплекс;
- 5) объект незавершенного строительства;
- 6) иное здание, строение, сооружение, помещение.

Соответственно, с научной точки зрения объект налогообложения по указанному налогу можно рассмотреть как факт владения на праве собственности отдельными видами недвижимого имущества.

При этом такой объект имущества, как единый недвижимый комплекс, предусмотрен в ст. 133.1 ГК РФ, однако, как это справедливо отмечено Ю.А. Крохиной, единый недвижимый комплекс как самостоятельный объект имущественных прав является новым объектом не только налогового, но и гражданско-правового регулирования. Практики его включения в гражданский оборот, по сути, нет, тем более с точки зрения налогообложения <1209>.

<1209> Крохина Ю.А. Направления совершенствования налога на имущество физических лиц // Налоговед. 2015. N 4. С. 50, 51.

Федеральные налоговые льготы предусмотрены в ст. 407 НК РФ. В частности, в соответствии с подп. 7 п. 1 право на налоговую льготу имеют военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более. В силу п. п. 3, 4 ст. 407 НК РФ при определении подлежащей уплате налогоплательщиком суммы налога налоговая льгота предоставляется в отношении одного объекта налогообложения каждого вида по выбору налогоплательщика вне зависимости от количества оснований для применения налоговых льгот. Налоговая льгота предоставляется в отношении отдельных видов объектов налогообложения, в т.ч. квартира или комната; жилой дом.

Кроме того, в п. п. 3 - 6 ст. 403 НК РФ предусмотрены федеральные налоговые вычеты. В частности, в силу п. 3 указанной статьи, налоговая база в отношении квартиры определяется как ее кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 20 кв. м общей площади этой квартиры.

Налоговая база, как следует из п. 1 ст. 403 НК РФ, определяется в отношении каждого объекта налогообложения как его кадастровая стоимость, указанная в государственном кадастре недвижимости по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, с учетом особенностей, предусмотренных указанной статьей.

Предельные налоговые ставки в случае определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объекта налогообложения в силу п. 2 ст. 406 НК РФ устанавливаются в размерах, не превышающих:

- 1) 0,1% в отношении:
 - жилых домов, жилых помещений;
 - объектов незавершенного строительства в случае, если проектируемым назначением таких объектов является жилой дом;
 - единых недвижимых комплексов, в состав которых входит хотя бы одно жилое помещение (жилой дом);
 - гаражей и машино-мест;
 - хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50 кв. м и которые расположены на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства;

2) 2% в отношении объектов налогообложения, включенных в перечень, определяемый в соответствии с п. 7 ст. 378.2 НК РФ, в отношении объектов налогообложения, предусмотренных абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ (т.е. "коммерческой" недвижимости, облагаемой налогом на имущество организаций, исходя из кадастровой стоимости), а также в отношении объектов налогообложения, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 млн. руб.;

3) 0,5% в отношении прочих объектов налогообложения.

Особенности исчисления налога с "коммерческой" недвижимости, сходные с ее обложением налогом на имущество организаций, введены в гл. 32 НК РФ, очевидно, для целей исключения случаев целенаправленного перевода таких объектов с организаций на подконтрольных физических лиц, преследующих уменьшение поимущественного налогообложения.

К примеру, **конкретные налоговые ставки** предусмотрены в п. п. 2.1 - 2.3 решения городской Думы города Н. Новгорода "О налоге на имущество физических лиц":

- 1) для жилых домов; жилых помещений; объектов незавершенного строительства в случае, если проектируемым назначением таких объектов является жилой дом; единых недвижимых комплексов, в состав которых входит хотя бы одно жилое помещение (жилой дом); гаражей и машино-мест; хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50 кв. м и которые

расположены на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства:

- 0,1% при кадастровой стоимости объекта налогообложения до 10 млн. руб. (включительно);

- 0,2% при кадастровой стоимости объекта налогообложения свыше 10 млн. руб. до 50 млн. руб. (включительно);

- 0,3% при кадастровой стоимости объекта налогообложения свыше 50 млн. руб. до 300 млн. руб. (включительно);

2) для объектов налогообложения, включенных в перечень, определяемый в соответствии с п. 7 ст. 378.2 НК РФ, в отношении объектов налогообложения, предусмотренных абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ, а также в отношении объектов налогообложения, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 млн. руб., - 2%;

3) для прочих объектов налогообложения - 0,5%.

То, что налог на имущество физических лиц в Н.Новгороде в определенной части предусматривает прогрессивную шкалу налогообложения с простой прогрессией, может привести к тому, что незначительные колебания кадастровой стоимости объекта повлекут значительные изменения в сумме налога. Например, упрощенно говоря, если облагаемая кадастровая стоимость (с учетом вычетов) квартиры составит 10 млн. руб., то налог составит 10 тыс. руб. Если же облагаемая кадастровая стоимость увеличится на 1 руб., то налог составит уже 20 тыс. руб.

В действительности сумма налога исчисляется несколько сложнее (за исключением налога с "коммерческой" недвижимости), т.к. законодатель в новом варианте налогообложения стремился разрешить по меньшей мере две задачи: постараться не допустить уменьшения сумм при переходе с обложения имущества по инвентаризационной стоимости на кадастровую стоимость (не исключено, что по конкретному объекту налог по кадастровой стоимости по каким-то причинам меньше налога по инвентаризационной), а также увеличивать сумму налога постепенно, от года к году.

Конкретно в п. 8 ст. 408 НК РФ предусмотрены понижающие коэффициенты (К), применяемые с первого налогового периода, в котором на территории соответствующего субъекта РФ введено обложение по кадастровой стоимости, и возрастающие каждый последующий год (0,2 - 0,4 - 0,6 - 0,8). Для случая Нижегородской области, коэффициенты, соответственно, будут выглядеть следующим образом: 0,2 - на 2015 г.; 0,4 - на 2016 г.; 0,6 - на 2017 г.; 0,8 - на 2018 г. На 2019 г. и последующие годы понижающие коэффициенты будут отсутствовать (т.е. они будут приниматься равными 1).

После определения понижающего коэффициента налог первые четыре налоговых периода с начала применения обложения по кадастровой стоимости следует исчислять по формуле (п. 8 ст. 408 НК РФ):

$$H = (H1 - H2) \times K + H2,$$

где H - сумма налога, подлежащая уплате; H1 - сумма налога, исчисленная по кадастровой стоимости; H2 - сумма налога, исчисленная исходя из инвентаризационной стоимости.

В п. 9 ст. 408 НК РФ установлено, что в случае, если исчисленное в отношении объекта налогообложения значение суммы налога H2 превышает соответствующее значение суммы налога H1, сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиком, исчисляется без учета положений п. 8 ст. 408 НК РФ (т.е. просто как облагаемая кадастровая стоимость, умноженная на ставку налога, без учета понижающих коэффициентов, что и должно в итоге получиться на пятом году применения налога по кадастровой стоимости).

Соответственно, если, например, кадастровая стоимость квартиры общей площадью 50 кв. м в г. Н. Новгороде в 2015 году составит 5 млн. руб., а налог с нее, исчисленный по инвентаризационной стоимости, равен 300 руб., то итоговый расчет налога будет выглядеть следующим образом:

1) 5 млн. руб./50 кв. м = 100 тыс. руб./кв. м - кадастровая стоимость одного квадратного метра квартиры;

2) 50 кв. м - 20 кв. м (вычет по п. 3 ст. 403 НК РФ) = 30 кв. м - облагаемая площадь квартиры;

3) 30 кв. м x 100 тыс. руб./кв. м = 3 млн. руб. - облагаемая кадастровая стоимость квартиры;

4) (3 млн. руб. x 0,1% - 300 руб.) x 0,2 + 300 руб. = 840 руб. - итоговая сумма налога.

Кадастровую стоимость конкретной квартиры можно узнать на публичной кадастровой карте <1210>. Предварительный расчет налога можно выполнить с помощью сайта ФНС России <1211>.

<1210> URL: https://rosreestr.ru/wps/portal/online_request.

<1211> URL: <http://www.nalog.ru/rn77/service/tax/>.

Исчисляется налог на имущество физических лиц только налоговыми органами (п. 2 ст. 52, п. 1 ст. 408 НК РФ), с заблаговременным направлением налогового уведомления плательщику (п. 2 ст. 52 НК РФ,

п. 2 ст. 409 НК РФ).

Для направления налогового уведомления налоговые органы должны обладать информацией о подлежащих налогообложению объектах недвижимого имущества и об их владельцах. Соответственно, п. 4 ст. 85 НК РФ устанавливает, что органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации, а также ежегодно до 15 февраля представлять указанные сведения по состоянию на 1 января текущего года.

Налоговым периодом по налогу на имущество физических лиц признается календарный год (ст. 405 НК РФ).

Срок уплаты налога на имущество физических лиц: не позднее 1 октября года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 409 НК РФ).

Налоговая декларация в налоге на имущество физических лиц не предусмотрена, как и для иных налогов, исчисляемых налоговыми органами.

К примеру, п. 3 решения городской Думы города Н. Новгорода "О налоге на имущество физических лиц" предусматривает местные налоговые льготы, в том числе освобождена от уплаты налога на имущество физических лиц такая категория граждан, как дети-сироты и дети, оставшиеся без попечения родителей.

7.3. Торговый сбор

Торговый сбор является **местным прямым (на предполагаемый доход)** налогом (несмотря на название), урегулированным гл. 33 НК РФ, которая действует с 1 января 2015 г.

В соответствии с п. 1 ст. 410 НК РФ в городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе сбор устанавливается НК РФ и законами указанных субъектов Российской Федерации, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК РФ и законами указанных субъектов Российской Федерации и обязателен к уплате на территориях этих субъектов Российской Федерации.

Устанавливая сбор, представительные (законодательные) органы муниципальных образований (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) определяют ставку сбора в пределах, установленных гл. 33 НК РФ (п. 2 ст. 410 НК РФ). Нормативными правовыми актами муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) могут быть установлены дифференцированные ставки сбора в зависимости от территории осуществления конкретного вида торговой деятельности, категории плательщика сбора, особенностей осуществления отдельных видов торговли, а также особенностей объектов осуществления торговли. При этом ставка сбора может быть снижена вплоть до нуля (п. 6 ст. 416 НК РФ). Кроме того, нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) определяется уполномоченный орган, осуществляющий полномочия по сбору, обработке и передаче налоговыми органам сведений об объектах обложения сбором (п. п. 1, 2 ст. 418 НК РФ).

Также нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) могут устанавливаться льготы, основания и порядок их применения (п. 3 ст. 410 НК РФ).

Иные элементы данного сбора (в том числе объект, база, период) регулируются НК РФ и не могут изменяться на местном (региональном) уровне (п. 4 ст. 12 НК РФ).

Как указано в п. 4 ст. 4 Федерального закона от 29 ноября 2014 г. N 382-ФЗ, торговый сбор может быть введен в городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе не ранее 1 июля 2015 года. В муниципальных образованиях, не входящих в состав городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя, торговый сбор может быть введен только после принятия соответствующего федерального закона.

Такого федерального закона, который разрешал бы ввести торговый сбор на иных территориях, в настоящее время не принято, вследствие чего торговый сбор потенциально может быть введен только в городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе. На сегодняшний день сбор фактически введен только в г. Москве с 1 июля 2015 г. Законом города Москвы от 17 декабря 2014 г. N 62 "О торговом сборе".

Плательщиками торгового сбора признаются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности на территории муниципального образования

(городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), в отношении которых нормативным правовым актом этого муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) установлен указанный сбор, с использованием объектов движимого и (или) недвижимого имущества на территории этого муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) (п. 1 ст. 411 НК РФ).

То, что торговый сбор в действительности представляет собой налог, дополнительно подтверждается в п. 2 ст. 411 НК РФ: от уплаты торгового сбора освобождаются индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, и налогоплательщики, применяющие ЕСХН, в отношении этих видов предпринимательской деятельности с использованием соответствующих объектов движимого или недвижимого имущества. Таким образом, если от уплаты сбора освобождаются лица, осуществляющие некоторую деятельность, облагаемую налогом на предполагаемый доход, то в действительности имеется в виду не сбор, а именно налог. Кроме того, в ст. 415 НК РФ, регламентирующей предельные ставки торгового сбора, их ограничение производится через расчетную сумму налога, подлежащую уплате в связи с применением патентной системы налогообложения. Достаточно странно было бы ограничивать размер сбора размером налога. Примечательно и то, что в силу п. 2.1 ст. 346.26 НК РФ в случае установления на соответствующей территории торгового сбора ЕНВД по соответствующим видам деятельности не применяется. Это дополнительно обосновывает то, что торговый сбор - аналог ЕНВД.

В п. 1 ст. 416 НК РФ предусмотрена постанова на учет плательщиков торгового сбора. В соответствии с указанной нормой постанова на учет, снятие с учета организации или индивидуального предпринимателя в качестве плательщика сбора в налоговом органе осуществляются на основании соответствующего уведомления плательщика сбора, представляемого им в налоговый орган, либо на основании информации, представленной указанным в п. 2 ст. 418 НК РФ уполномоченным органом в налоговый орган.

Указанный орган, например, определен в ст. 4 Закона города Москвы "О торговом сборе": полномочия по сбору, обработке и передаче налоговым органам сведений об объектах обложения торговым сбором, а также по контролю за полнотой и достоверностью информации об объектах обложения торговым сбором осуществляются органом исполнительной власти города Москвы, выполняющим функции по разработке и реализации экономической и налоговой политики.

Как разъяснено в письме ФНС России от 26 июня 2015 г. N ГД-4-3/11229@ "О торговом сборе", постанова на учет, снятие с учета организации или индивидуального предпринимателя в качестве плательщика торгового сбора в налоговом органе осуществляются:

а) по месту нахождения объекта недвижимого имущества - в случае, если предпринимательская деятельность, в отношении которой установлен торговый сбор, осуществляется с использованием объекта недвижимого имущества.

б) по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) - в иных случаях (в отношении торговли, осуществляемой через объекты нестационарной торговой сети).

В п. 2 ст. 416 НК РФ предусмотрено, что осуществление вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, без направления указанного уведомления приравнивается к ведению деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без поправки на учет в налоговом органе (т.е. по п. 2 ст. 116 НК РФ).

Приказом ФНС России от 22 июня 2015 г. N ММВ-7-14/249@ утверждены формы и форматы уведомлений о постановке на учет, снятии с учета организации или индивидуального предпринимателя в качестве плательщика торгового сбора в налоговом органе по объекту осуществления вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен торговый сбор, а также Порядок заполнения этих форм. Кроме того, Приказом ФНС России от 13 июля 2015 г. N ММВ-7-14/276@ утверждена форма свидетельства о постановке на учет в качестве плательщика торгового сбора в налоговом органе.

Объектом обложения торговым сбором согласно п. 1 ст. 412 НК РФ признается использование объекта движимого или недвижимого имущества (далее - объект осуществления торговли) для осуществления плательщиком сбора вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, хотя бы один раз в течение квартала.

В ст. 413 НК РФ предусмотрено, что сбор устанавливается в отношении осуществления торговой деятельности на объектах осуществления торговли. К торговой деятельности относятся следующие виды торговли:

1) торговля через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов (за исключением объектов стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, являющихся автозаправочными станциями);

2) торговля через объекты нестационарной торговой сети;

3) торговля через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы;

4) торговля, осуществляемая путем отпуска товаров со склада.

К торговой деятельности приравнивается деятельность по организации розничных рынков.

Таким образом, объект обложения торговым сбором, как объект налога, можно охарактеризовать как осуществление определенных видов предпринимательской деятельности. Сходным образом объект налога установлен в ЕНВД, патентной системе налогообложения и в налоге на игорный бизнес - налогами данной группы облагается предполагаемый от соответствующей деятельности доход плательщика, исчисляемый исходя из ее внешних характеристик. Отличия только состоят в том, что в ЕНВД и в патентной системе налогообложения вводятся соответствующие понятия предполагаемого дохода (вмененный доход и потенциально возможный к получению годовой доход соответственно), после чего производится расчет налога; а в налоге на игорный бизнес и в торговом сборе сразу вменяется сумма налога. Кроме того, ЕНВД и патентная система налогообложения, как специальные налоговые режимы (ст. 18 НК РФ), предполагают освобождение от ряда налогов. Сходным образом урегулирован и налог на игорный бизнес (хотя он и не обозначен в НК РФ как специальный налоговый режим) - соответствующий доход не облагается НДС и налогом на прибыль организаций. Что же касается торгового сбора, то его плательщики от уплаты каких-либо налогов не освобождаются.

Каких-либо федеральных налоговых льгот по торговому сбору в НК РФ не предусмотрено.

Налоговая база для торгового сбора в НК РФ прямо не регламентируется, что, по всей видимости, является одним из элементов "маскировки" налога под сбор. Указанное обстоятельство, однако, не означает, что налоговой базы (в ее нормативном понимании, следующем из ст. 53 НК РФ) в торговом сборе не имеется. В частности, при исчислении торгового сбора исходя из площади объекта стационарной торговой сети (розничного рынка, торгового зала - п. п. 3 - 5 ст. 415 НК РФ) налоговой базой конкретного объекта будет являться указанная площадь в квадратных метрах. Если же, например, облагается осуществление деятельности в объекте стационарной торговой сети, не имеющем торгового зала, то налоговая база - количество единиц таких объектов.

Предельные налоговые ставки регламентированы в ст. 415 НК РФ. Первое общее ограничение следует из п. 1 ст. 415 НК РФ: ставка сбора не может превышать расчетную сумму налога, подлежащую уплате в соответствующем муниципальном образовании (городе федерального значения Москве, Санкт-Петербурге или Севастополе) в связи с применением патентной системы налогообложения на основании патента по соответствующему виду деятельности, выданного на три месяца.

В п. п. 3, 4 ст. 415 НК РФ введены конкретные ограничения на предельные ставки торгового сбора: ставка сбора, установленного по торговле через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли, а также по торговле, осуществляемой путем отпуска товаров со склада, устанавливается в расчете на 1 кв. м площади торгового зала и не может превышать расчетную сумму налога, подлежащую уплате в связи с применением патентной системы налогообложения в данном муниципальном образовании (городе федерального значения Москве, Санкт-Петербурге или Севастополе) на основании патента по розничной торговле, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли, выданного на три месяца, деленную на 50. Ставка сбора, установленного по деятельности по организации розничных рынков, не может превышать 550 руб. на 1 кв. м площади розничного рынка. Указанная ставка подлежит ежегодной индексации на коэффициент-дефлятор, установленный на соответствующий календарный год.

Примечательно то, что в Приказе Минэкономразвития РФ от 29 октября 2014 г. N 685 "Об установлении коэффициентов-дефляторов на 2015 год" нет коэффициента-дефлятора на данный год для торгового сбора. Однако указанный коэффициент-дефлятор напрямую не оказывает влияния на сумму торгового сбора, т.к. он применяется только для расчета предельного ограничения его ставки, которую не вправе превышать местный (региональный) орган власти.

Конкретные налоговые ставки предусмотрены в 2015 году только Законом города Москвы "О торговом сборе" (в расчете за квартал на объект осуществления торговли).

Так, в ст. 2 указанного нормативного акта предусмотрено, что для такого вида торговой деятельности, как торговля через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов (за исключением объектов стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, являющихся автозаправочными станциями), и нестационарной торговой сети (за исключением развозной и разносной розничной торговли), в зависимости от места расположения объекта, составляет от 28350 руб. до 81000 руб.

При развозной и разносной розничной торговле ставка составляет 40500 руб.

Если осуществляется торговля через объекты стационарной торговой сети с торговыми залами до 50 кв. м (включительно), то ставка сбора, в зависимости от места расположения объекта, составляет от 21000 руб. до 60000 руб.

Если же осуществляется торговля через объекты стационарной торговой сети с торговыми залами свыше 50 кв. м, то ставка сбора исчисляется исходя из площади торгового зала (опять же в зависимости от места расположения объекта), например: 1200 руб. за каждый кв. м площади торгового зала, не превышающей 50 кв. м, и 50 руб. за каждый полный (неполный) кв. м площади торгового зала свыше 50 кв. м.

Кроме того, для организации розничных рынков ставка сбора установлена как 50 руб. за 1 кв. м площади розничного рынка.

Соответственно, рассчитывается торговый сбор приблизительно по тем же правилам, что и, например, ЕНВД.

Исчисляется торговый сбор только самим плательщиком (п. 1 ст. 52, п. 1 ст. 417 НК РФ).

Налоговым периодом по торговому сбору является квартал (ст. 414 НК РФ), обозначен в НК РФ как "период обложения".

Срок уплаты торгового сбора по итогам налогового периода - не позднее 25-го числа месяца, следующего за периодом обложения (п. 2 ст. 417 НК РФ).

Налоговая декларация по торговому сбору (как, впрочем, и расчет сбора) не предусмотрена в силу очевидного отсутствия необходимости в ней. Вся важная для налогового органа информация есть в уведомлении плательщика о постановке на учет либо в информации, представленной указанным в п. 2 ст. 418 НК РФ уполномоченным органом в налоговый орган - п. 1 ст. 416 НК РФ, т.е. по существу имеет место "однократная" налоговая декларация.

Впрочем, поскольку характеристики осуществляемой предпринимательской деятельности могут измениться (например, площадь торгового зала - увеличиться), установлены определенные обязанности плательщиков по инициативному представлению информации в налоговый орган (хотя и не в виде налоговой декларации). В соответствии с п. 2 ст. 416 НК РФ плательщик сбора обязан уведомить налоговый орган о каждом изменении показателей объекта осуществления торговли, которое влечет за собой изменение суммы сбора, не позднее пяти дней со дня соответствующего изменения.

К примеру, в ст. 3 Закона города Москвы "О торговом сборе" предусмотрены региональные налоговые льготы. В частности, освобождаются от уплаты торгового сбора организации федеральной почтовой связи (подп. 1 п. 2).

Глава 8. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

8.1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)

Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН) является **прямым налогом (подходным)** (п. 7 ст. 12, ст. 18 НК РФ). Он урегулирован гл. 26.1 НК РФ, которая действует с 1 января 2002 г. и в целом единообразно применяется на всей территории России (в п. 2 ст. 346.8 НК РФ предусмотрены особые права органов власти Республики Крым и города федерального значения Севастополя по регулированию налоговой ставки).

Налогоплательщиками ЕСХН согласно п. 1 ст. 346.2 НК РФ признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату ЕСХН в порядке, установленном гл. 26.1 НК РФ.

Определение сельскохозяйственных товаропроизводителей дано в п. 2 ст. 346.2 НК РФ. В качестве общей нормы установлено, что сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%.

В п. 3 ст. 346.2 НК РФ определено, что именно относится к сельскохозяйственной продукции. В качестве общего положения установлено, что к сельскохозяйственной продукции относятся продукция растениеводства сельского и лесного хозяйства и продукция животноводства (в том числе полученная в результате выращивания и доращивания рыб и других водных биологических ресурсов), конкретные виды которых определяются Правительством РФ в соответствии с Общероссийским классификатором продукции. В развитие данного положения принят Перечень видов продукции, относимой к сельскохозяйственной продукции, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 25 июля 2006 г. N

458.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 марта 2010 г. N 16377/09 отмечается, что налогоплательщики, самостоятельно не производящие сельскохозяйственную продукцию, а лишь осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку из сельскохозяйственного сырья несобственного производства (вне зависимости от доли дохода от реализации такой продукции в общем объеме полученных ими доходов от реализации товаров (работ, услуг)), не вправе применять систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, поскольку таковыми в смысле гл. 26.1 НК РФ не являются. Поэтому для отнесения налогоплательщика к категории сельскохозяйственного товаропроизводителя в целях гл. 26.1 НК РФ имеет значение не просто факт производства им сельскохозяйственной продукции, а то обстоятельство, что доля дохода от реализации произведенной им сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную им из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70% от общего дохода от реализации товаров (работ, услуг), в том числе и от дохода от реализации продукции первичной переработки, произведенной им из сельскохозяйственного сырья несобственного производства.

Существенное значение для целей ЕСХН самостоятельного производства сельскохозяйственной продукции (либо в разумной кооперации с иными лицами) подчеркнута в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 28 декабря 2010 г. N 9534/10 и от 22 января 2013 г. N 9790/12.

Налоговый кодекс РФ предусматривает случаи, когда организация (индивидуальный предприниматель) не вправе перейти на ЕСХН. В частности, в силу п. 6 ст. 346.2 НК РФ не вправе переходить на уплату ЕСХН организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров.

Кроме того, процентная доля выручки от реализации сельскохозяйственной продукции должна сохраняться и в периоде применения ЕСХН, а в случае ее снижения налогоплательщик обязан вернуться на общую систему налогообложения (п. 4 ст. 346.3 НК РФ). В этом плане следует учитывать Постановления Президиума ВАС РФ от 9 февраля 2010 г. N 10864/09 и от 9 марта 2011 г. N 13050/10: выручка от обусловленной условиями производства разовой продажи основных средств и других материалов не должна учитываться при расчете указанной доли.

Особенность ЕСХН как **специального налогового режима** предусмотрена в п. 3 ст. 346.1 НК РФ. Лица, перешедшие на уплату данного налога, в общем случае освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (НДФЛ), налога на имущество организаций (налога на имущество физических лиц). Кроме того, указанные лица не признаются налогоплательщиками НДС.

Для налогоплательщика переход на уплату ЕСХН, при условии соответствия сельскохозяйственного производителя всем критериям, **является добровольным** (п. 2 ст. 346.1 НК РФ). Порядок и условия начала и прекращения применения ЕСХН регламентируются в ст. 346.3 НК РФ. В частности, организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на уплату ЕСХН со следующего календарного года, уведомляют об этом налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на уплату ЕСХН (п. 1 ст. 346.3 НК РФ). Поскольку никакого особого разрешения налоговый орган при этом не выдает, переход на уплату ЕСХН является **уведомительным**.

Объектом налогообложения по ЕСХН признаются доходы, уменьшенные на величину расходов (ст. 346.4 НК РФ). При этом ст. 346.5 НК РФ предусматривает порядок определения и признания доходов и расходов, устанавливая субсидиарное применение норм гл. 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций" и гл. 23 НК РФ "Налог на доходы физических лиц".

Налоговой базой по ЕСХН признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов (п. 1 ст. 346.6 НК РФ).

Ставка ЕСХН предусмотрена в размере 6% (п. 1 ст. 346.8 НК РФ). Соответственно, ЕСХН имеет определенное сходство с налогом на прибыль организаций (НДФЛ с доходов индивидуальных предпринимателей), но отличается пониженной налоговой ставкой.

Исчисляется ЕСХН только самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52, п. 1 ст. 346.9 НК РФ).

Налоговым периодом по ЕСХН является календарный год; отчетным периодом - полугодие (ст. 346.7 НК РФ).

Срок уплаты ЕСХН по итогам налогового периода - в общем случае не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 346.9, п. 2 ст. 346.10 НК РФ). По итогам отчетного периода авансовый платеж по ЕСХН должен быть уплачен не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода (п. 2 ст. 346.9 НК РФ).

Налоговая декларация по ЕСХН по итогам налогового периода в общем случае должна быть представлена не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 346.10 НК

РФ).

8.2. Упрощенная система налогообложения

Упрощенная система налогообложения (УСН) предусматривает уплату налога, который обозначается как **налог, взимаемый в связи с применением УСН** (п. 2 ст. 56 БК РФ), и является **прямым (подходным)** налогом (п. 7 ст. 12, ст. 18 НК РФ). Он урегулирован гл. 26.2 НК РФ, которая действует с 1 января 2003 г. Указанная система налогообложения в целом единообразно применяется на всей территории России (в п. п. 2, 3 ст. 346.20 НК РФ предусмотрены права органов власти субъектов РФ дифференцировать ставку налога, особо широкие - права органов власти Республики Крым и города федерального значения Севастополя). Предшественником данного налога был налог, предусмотренный Федеральным законом от 29 декабря 1995 г. N 222-ФЗ "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства" (утратил силу).

Налогоплательщиками по УСН признаются (п. 1 ст. 346.12 НК РФ) организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН и применяющие ее в порядке, установленном гл. 26.2 НК РФ.

Налоговый кодекс РФ предусматривает случаи, когда организация (индивидуальный предприниматель) не вправе перейти на УСН. В частности, этого в общем случае не могут сделать организации, доходы которых по итогам девяти месяцев текущего года превысили определенную сумму (45 млн. руб., умноженная на коэффициент-дефлятор, равный 1,147 в 2015 году - п. 2 ст. 346.12 НК РФ, Приказ Минэкономразвития РФ от 29 октября 2014 г. N 685); банки (подп. 2 п. 3 ст. 346.12 НК РФ); организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых (подп. 8 п. 3 ст. 346.12 НК РФ); организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых превышает 100 человек (подп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ). Исходя из позиции, изложенной в Определении КС РФ от 21 марта 2013 г. N 469-О, право индивидуальных предпринимателей на переход на УСН с условием предельного размера предшествующего дохода не связывается, что фактически создает для данной категории налогоплательщиков более благоприятные условия реализации права на переход на УСН (хотя, как представляется, индивидуальных предпринимателей с таким объемом выручки относительно немного).

Интересно то, что в настоящее время статус арбитражного управляющего не предусматривает обязательной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя (хотя это и не запрещено), и данная профессиональная деятельность в принципе не признается предпринимательской (Постановление КС РФ от 19 декабря 2005 г. N 12-П). В Обзоре судебной практики ВС РФ N 2 (2015) (утв. Президиумом ВС РФ 26 июня 2015 г.), вопрос 8, разъяснено, что арбитражный управляющий, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя, не вправе учитывать при применении УСН доход, полученный от осуществляемой им профессиональной деятельности, в силу п. 3 ст. 346.11 НК РФ. Кроме того, принимая во внимание, что в силу подп. 2 п. 1 ст. 227 НК РФ исчисление и уплату НДФЛ производят те лица, которые занимаются в установленном действующим законодательством порядке частной практикой, арбитражный управляющий является плательщиком НДФЛ в отношении полученного им от такой деятельности вознаграждения. Следует отметить, что данная позиция фактически пересматривает подход о возможности применения УСН арбитражным управляющим, ранее высказанный в Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 марта 2014 г. N 17283/13. Однако ВС РФ в Определении от 14 сентября 2015 г. N 301-КГ15-5301 учел указанную практику ВАС РФ, а также и то, что налогоплательщик, по существу, применял эту практику. Хотя ВС РФ и счел данную практику ошибочной, доначисление арбитражному управляющему налогов (пени, санкций) в периоде ее актуальности было признано незаконным.

Особенность УСН как **специального налогового режима** предусмотрена в п. п. 2, 3 ст. 346.11 НК РФ. Лица, перешедшие на уплату данного налога, в общем случае освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (НДФЛ), налога на имущество организаций (налога на имущество физических лиц), за исключением налога на "коммерческую" недвижимость. Кроме того, указанные лица не признаются налогоплательщиками НДС.

Для налогоплательщика переход на уплату УСН, при условии их соответствия всем критериям, **является добровольным** (п. 1 ст. 346.11 НК РФ). Статья 346.13 НК РФ регламентирует порядок и условия начала и прекращения применения УСН. В частности, организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на УСН со следующего календарного года, уведомляют об этом налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на УСН (п. 1 ст. 346.13 НК РФ). Поскольку никакого особого разрешения налоговый орган при этом не выдает, переход на уплату УСН является **уведомительным**.

Как это указано в Постановлении Президиума ВАС РФ от 7 октября 2008 г. N 6159/08, поскольку переход на УСН при соблюдении установленных ст. ст. 346.11 - 346.13 НК РФ условий осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно, а подача налогоплательщиками заявления о переходе на эту систему налогообложения носит уведомительный характер, то выдача инспекцией уведомления о возможности применения УСН не означает принудительного перевода на нее налогоплательщика. В решении ВАС РФ от 20 февраля 2013 г. N 17808/12 рассмотрена сходная проблема и разъяснено, что сообщение о несоответствии требованиям применения УСН носит уведомительный характер, поскольку содержит сведения о превышении налогоплательщиком ограничений для применения УСН. Указанное сообщение само по себе не свидетельствует об утрате налогоплательщиком права на применение УСН, а выполняет задачу, состоящую в предупреждении и пресечении нарушения законодательства о налогах и сборах.

Исходя из Постановления КС РФ от 20 июля 2010 г. N 17-П, выбирая тот или иной налоговый режим, налогоплательщики принимают во внимание экономические обстоятельства, прежде всего - состояние и перспективы развития бизнеса. В Определении КС РФ от 16 октября 2007 г. N 667-О-О разъяснено, что указание в п. 1 ст. 346.11 НК РФ на то, что упрощенная система налогообложения применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, не означает, что данный специальный режим может применяться налогоплательщиком одновременно с общей системой налогообложения, - эта система также распространяется на всю осуществляемую налогоплательщиком деятельность, а не на ее отдельные виды. Именно поэтому переход к упрощенной системе налогообложения и возврат к иным режимам налогообложения, несмотря на добровольный характер, осуществляются налогоплательщиком не произвольно, а в соответствии с установленными НК РФ ограничениями (ст. 346.13).

Однако не следует воспринимать это разъяснение как универсально действующее во всех случаях: например, физическое лицо, зарегистрированное, как индивидуальный предприниматель, вполне может одновременно как работать по найму, так и осуществлять предпринимательскую деятельность. Естественно, работодатель будет применять по отношению к его трудовым доходам НДФЛ и удерживать 13% из заработной платы. Соответственно, более корректно утверждать, что УСН распространяется на всю осуществляемую налогоплательщиком предпринимательскую деятельность, а не на ее отдельные виды (в отличие, например, от ЕНВД, которым как раз облагаются отдельные виды предпринимательской деятельности).

Объект налогообложения по УСН предусмотрен в п. 1 ст. 346.14 НК РФ в двух разных вариантах:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Право выбора объекта принадлежит налогоплательщику (п. 2 ст. 346.14 НК РФ).

Порядок определения и признания доходов и расходов, с учетом субсидиарного использования норм гл. 25 "Налог на прибыль организаций" и гл. 23 "Налог на доходы физических лиц" НК РФ, предусмотрен статьями 346.15 - 346.17 НК РФ. Соответственно, УСН (в варианте объекта "доходы минус расходы") имеет определенное сходство с налогом на прибыль организаций (НДФЛ с доходов индивидуальных предпринимателей).

Налоговая **база** по УСН (ст. 346.18 НК РФ) зависит от выбранного налогоплательщиком объекта и соответственно устанавливается как денежное выражение:

- доходов;
- доходов, уменьшенных на величину расходов.

Ставка налога, взимаемого в связи с применением УСН, предусмотрена в ст. 346.20 НК РФ. Она также зависит от выбранного налогоплательщиком объекта и в общем случае установлена, как:

- 6% - если объектом налогообложения являются доходы;
- 15% - если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов.

В Определении КС РФ от 6 марта 2008 г. N 430-О-О разъяснено, что указанным правовым регулированием достигается уравнивание налогового бремени обеих категорий налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Соответственно, для случая, когда объект налогообложения по УСН выбран налогоплательщиком как доход (в общем случае облагаемый по ставке 6%), расходы налогоплательщика фактически презюмируются законом как определенная часть дохода (упрощенно - как 60% от доходов, что можно исчислить через соответствующую пропорцию). В зависимости от того, насколько велики реальные (предполагаемые) расходы налогоплательщика, он и будет выбирать более подходящий для него объект налогообложения.

Через "призму" данного подхода интересно рассмотреть ст. 221 НК РФ, в соответствии с которой, если налогоплательщики НДФЛ не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет

производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. Соответственно, отсутствие (утрата) документов, обосновывающих расходы по НДС, фактически влечет применение частично "штрафного" налога. Впрочем, непредставление налогоплательщиком счетов-фактур, обосновывающих вычет по НДС (ст. ст. 169, 171, 172 НК РФ) в общем случае влечет полное отсутствие возможности применить вычет и соответствующий "штрафной" НДС в размере желаемого вычета.

В п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ предусмотрены права налогоплательщиков, избравших УСН с объектом "доходы", уменьшить исчисленную сумму налога на страховые взносы в ГВБФ и иные расходы.

Исчисляется налог, взимаемый в связи с применением УСН, только самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52, п. 2 ст. 346.21 НК РФ).

Налоговым периодом по УСН является календарный год; отчетными периодами - первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (ст. 346.19 НК РФ).

Срок уплаты налога, взимаемого в связи с применением УСН, по итогам налогового периода:

- для организаций - не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 7 ст. 346.21, подп. 1 п. 1 ст. 346.23 НК РФ);

- для индивидуальных предпринимателей - не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 7 ст. 346.21, подп. 2 п. 1 ст. 346.23 НК РФ).

По итогам отчетного периода авансовые платежи должны быть уплачены не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (п. 7 ст. 346.21 НК РФ).

Налоговая декларация по УСН должна быть представлена в общем случае по итогам налогового периода:

- организациями - не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (подп. 1 п. 1 ст. 346.23 НК РФ);

- индивидуальными предпринимателями - не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (подп. 2 п. 1 ст. 346.23 НК РФ).

В Определении КС РФ от 17 июня 2008 г. N 499-О-О разъяснено, что налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, поскольку законом он признан плательщиком единого налога, обязан подавать налоговую декларацию по этому налогу независимо от результатов своей предпринимательской деятельности, что само по себе не может рассматриваться как нарушение его конституционных прав.

Следует отметить, что гл. 26.2 НК РФ предусматривает особый случай, когда налогоплательщик, который применяет объект налогообложения "доходы минус расходы", уплачивает так называемый **минимальный налог, взимаемый в связи с применением УСН** (п. 2 ст. 56 БК РФ) в размере 1% доходов (т.е. без учета расходов). В силу п. 6 ст. 346.18 НК РФ минимальный налог уплачивается в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога. Особенности исчисления данного налога разъяснены в Постановлении Президиума ВАС РФ от 2 июля 2013 г. N 169/13.

8.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) предусматривает соответствующий **прямой налог (подходный)** (п. 7 ст. 12, ст. 18 НК РФ). Он установлен гл. 26.3 НК РФ, которая действует с 1 января 2003 г. Ранее предшественник современного ЕНВД был урегулирован Федеральным законом от 31 июля 1998 г. N 148-ФЗ "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности" (утратил силу).

ЕНВД планируется к отмене с 1 января 2018 г., исходя из п. 8 ст. 5 Федерального закона от 29 июня 2012 г. N 97-ФЗ. Указанные планы разъяснены в п. 1.3 Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов (одобрены Правительством РФ 30 мая 2013 г.): ЕНВД будет отменен с 2018 года по мере расширения сферы применения патентной системы налогообложения.

Право на введение ЕНВД на территории соответствующего муниципального образования принадлежит представительным органам власти (законодательным органам государственной власти Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) - п. п. 1, 2 ст. 346.26 НК РФ. В связи с этим данный налог имеет сходство с местными налогами. К полномочиям указанных органов власти относятся определение конкретного перечня облагаемых видов деятельности в пределах федерального перечня, а также установление величины понижающего коэффициента K2 (п. 3 ст. 346.26 НК РФ). Кроме того, указанные органы власти могут варьировать ставку налога в определенных пределах (п. 2 ст. 346.31 НК РФ).

К примеру, на территории Н. Новгорода данный налог уплачивается на основании Постановления

городской Думы города Н. Новгорода от 21 сентября 2005 г. N 50 "О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности". На некоторых территориях, в том числе в Москве, ЕНВД региональными (местными) органами власти не введен.

Налогоплательщиками ЕНВД (п. 1 ст. 346.28 НК РФ) являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя, в которых введен ЕНВД, предпринимательскую деятельность, облагаемую ЕНВД, и перешедшие на уплату единого налога в порядке, установленном гл. 26.3 НК РФ.

НК РФ в п. п. 2, 3 ст. 346.28 предусматривает обязательную инициативную постановку на учет налогоплательщиков ЕНВД (для различных видов деятельности - в налоговом органе по месту осуществления деятельности, либо по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя)), в течение пяти дней со дня начала применения данной системы налогообложения.

Приказом ФНС России от 11 декабря 2012 г. N ММВ-7-6/941@ утверждены формы и форматы представления заявлений о постановке на учет и снятии с учета в налоговых органах организаций и индивидуальных предпринимателей в качестве налогоплательщиков ЕНВД, а также порядка заполнения этих форм.

Формально определение налогоплательщика ЕНВД означает, что лица, даже перешедшие на уплату ЕНВД и вставшие на учет в налоговом органе, но не осуществляющие соответствующую предпринимательскую деятельность, вообще не являются налогоплательщиками ЕНВД (в частности, не обязаны его уплачивать). Однако принципиально иной подход содержится в п. 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. N 157 "Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации": неосуществление в течение определенного налогового периода предпринимательской деятельности соответствующего вида не является основанием для освобождения плательщика ЕНВД от обязанностей представлять налоговую декларацию и уплачивать этот налог. По мнению Суда, статус плательщика ЕНВД прекращается только в случае снятия с учета в налоговом органе в качестве плательщика ЕНВД (п. 3 ст. 346.28 НК РФ).

Но подобный подход, следует полагать, поддержан в Определении КС РФ от 21 ноября 2013 г. N 1744-О: налогоплательщик самостоятельно определяет, будет ли к нему применяться система налогообложения ЕНВД в зависимости от фактического осуществления им соответствующей предпринимательской деятельности. При таких обстоятельствах оспариваемое заявителем законоположение (снятие с учета налогоплательщика единого налога при прекращении им предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению ЕНВД производится налоговым органом на основании заявления налогоплательщика), не может рассматриваться как нарушающее его конституционные права в указанном в жалобе аспекте.

По всей видимости, могут иметь место существенные проблемы в исчислении ЕНВД при неосуществлении деятельности в связи с очевидной сложностью оценки по сути несуществующих физических показателей этой деятельности.

В связи с изложенным представляется, что в случаях, когда при фактическом прекращении предпринимательской деятельности гражданин в силу непреодолимых обстоятельств не мог в установленном порядке своевременно отказаться от статуса индивидуального предпринимателя, он, по меньшей мере, не лишается возможности при предъявлении к нему налоговым органом требования об уплате недоимки по ЕНВД за соответствующий период, защитить свои права, привести доводы и возражения, представить документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства (в т.ч. Определения КС РФ от 12 апреля 2005 г. N 164-О и N 165-О, от 12 мая 2005 г. N 210-О, N 213-О).

Некоторые категории налогоплательщиков не могут применять ЕНВД (п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ), в том числе организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек; организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%.

В п. 2 ст. 346.26 НК РФ предусмотрен широкий перечень видов предпринимательской деятельности, которые потенциально могут облагаться ЕНВД на территории соответствующего муниципального образования (города федерального значения). В этот перечень в том числе входят: оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств; розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли.

Статья 346.27 НК РФ предусматривает определения, используемые для целей ЕНВД. В качестве примеров можно привести следующие:

- вмененный доход - потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога,

рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке;

- K1 - устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор;

- K2 - корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимента товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности;

- бытовые услуги - платные услуги, оказываемые физическим лицам (за исключением услуг ломбардов и услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств), предусмотренные Общероссийским классификатором услуг населению, за исключением услуг по изготовлению мебели, строительству индивидуальных домов;

- розничная торговля - предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи;

- магазин - специально оборудованное здание (его часть), предназначенное для продажи товаров и оказания услуг покупателям и обеспеченное торговыми, подсобными, административно-бытовыми помещениями, а также помещениями для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже;

- павильон - строение, имеющее торговый зал и рассчитанное на одно или несколько рабочих мест;

- торговое место - место, используемое для совершения сделок розничной купли-продажи.

Нередко суды разрешают вопрос об отнесении некоторой деятельности к облагаемой ЕНВД либо к облагаемой по иной системе налогообложения. Принципиальным является изначальная оценка деятельности как предпринимательской (ст. 2 ГК РФ), поскольку только такая деятельность может облагаться данным налогом. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 июля 2009 г. N 2799/09 отмечается, что пункты питания на месторождении (котлопункты) работали в ограниченном режиме (только в период вахты). Доходы и расходы, связанные с питанием, учитывались обществом для налогообложения прибыли. Питание предоставлялось и своим работникам, и работникам подрядных организаций по себестоимости продуктов (без наценки), то есть являлось убыточным. Таким образом, деятельность общества по обеспечению работников горячим питанием нельзя признать предпринимательской деятельностью по оказанию услуг общественного питания, так как она была направлена не на извлечение прибыли, а на создание нормальных условий труда. То обстоятельство, что питание предоставлялось и работникам подрядных организаций, привлекаемых для осуществления работ на месторождении, также не дает основания считать, что общество осуществляет предпринимательскую деятельность по оказанию услуг общественного питания.

Интересные разъяснения содержатся в информационном письме Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. N 157 "Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации". В частности, суд признал неправомерным начисление налогоплательщику единого налога на вмененный доход по виду предпринимательской деятельности - оказание услуг по перевозке пассажиров и грузов, поскольку единичные случаи совершения этим налогоплательщиком соответствующих сделок не были квалифицированы судом как предпринимательская деятельность (п. 1). Арбитражный суд признал неправомерным вывод налогового органа об осуществлении налогоплательщиком самостоятельной деятельности по оказанию автотранспортных услуг по перевозке грузов и наличии у него в связи с этим обязанности уплачивать ЕНВД, отметив, что доставка продавцом реализуемых покупателям товаров является способом исполнения обязательства продавца по передаче товара (п. 2).

Дефиниция розничной торговли, облагаемой ЕНВД, предполагает деятельность на основании договоров розничной купли-продажи. Указанный вид предпринимательской деятельности достаточно распространен на практике. Соответственно, в силу п. 1 ст. 11 НК РФ, определение данного договора следует из ст. 492 ГК РФ. В этом плане актуальны Постановление Президиума ВАС РФ от 5 июля 2011 г. N 1066/11 и п. 4 информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. N 157: не имеет значения, какой категории покупателей (физическим или юридическим лицам) реализуются товары. НК РФ не устанавливает для организаций и индивидуальных предпринимателей, реализующих товары, обязанности выявлять цель приобретения покупателями товаров и контролировать их последующее использование.

Кроме того, в п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 октября 1997 г. N 18 "О некоторых вопросах, связанных с применением положений Гражданского кодекса Российской Федерации о договоре поставки" разъяснено, что, квалифицируя правоотношения участников спора, судам необходимо исходить из признаков договора поставки, предусмотренных ст. 506 ГК РФ, независимо от наименования договора, названия его сторон либо обозначения способа передачи товара в тексте документа. При этом под целями, не связанными с личным использованием, следует понимать в том числе приобретение покупателем товаров для обеспечения его деятельности в качестве организации или гражданина-предпринимателя (оргтехники, офисной мебели, транспортных средств, материалов для

ремонтных работ и т.п.). Однако в случае, если указанные товары приобретаются у продавца, осуществляющего предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, отношения сторон регулируются нормами о розничной купле-продаже (параграф 2 гл. 30 ГК РФ).

Представляют интерес и определения, приведенные в ст. 2 Федерального закона от 28 декабря 2009 г. N 381-ФЗ "Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации": оптовая торговля - вид торговой деятельности, связанный с приобретением и продажей товаров для использования их в предпринимательской деятельности (в том числе для перепродажи) или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием; розничная торговля - вид торговой деятельности, связанный с приобретением и продажей товаров для использования их в личных, семейных, домашних и иных целях, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

Особенности применения ЕНВД при осуществлении розничной торговли разъяснены в ряде актов ВАС РФ (в т.ч. Постановления Президиума от 4 октября 2011 г. N 5566/11, от 15 февраля 2011 г. N 12364/10, от 1 ноября 2011 г. N 3312/11, от 28 февраля 2012 г. N 14139/11, от 16 апреля 2013 г. N 15460/12, информационное письмо Президиума от 5 марта 2013 г. N 157). Анализ данных судебных актов позволяет заключить, что возможно применение ЕНВД, например, при розничной торговле в "традиционном" магазине с площадью торгового зала до 150 кв. м конечным покупателям - физическим лицам для личного (непредпринимательского) потребления. Если же продажа товара осуществляется не в "традиционном" магазине, а, например, через офис (склад), вопросы квалификации деятельности, как облагаемой ЕНВД, могут являться достаточно непростыми.

Однако некоторые виды деятельности не могут быть квалифицированы как облагаемая ЕНВД розничная купля-продажа. В частности, ЕНВД неприменим при реализации моторных масел (как подакцизного товара - подп. 9 п. 1 ст. 181, ст. 346.27 НК РФ), при реализации продукции собственного производства (ст. 346.27 НК РФ). Кроме того, с точки зрения ВАС РФ (Постановление Президиума от 1 октября 2013 г. N 4907/13), например, деятельность предпринимателя по реализации карт экспресс-оплаты и сим-карт, осуществляемая от имени операторов связи, в соответствии с заключенными с ними агентскими (субагентскими) договорами, должна облагаться налогами в рамках общего режима налогообложения, а не в рамках ЕНВД.

Кроме того, очевидно, что определение вида объекта организации торговли должно производиться через анализ деятельности самого налогоплательщика, а не иных лиц. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 марта 2012 г. N 14171/11 отмечается, что в силу п. 1 ст. 38 НК РФ объектами налогообложения могут являться только такие объекты, с наличием которых законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога, то есть эти объекты должны относиться к деятельности самого налогоплательщика. Поэтому при квалификации условий осуществления предпринимателем розничной торговли на основании понятий, используемых в гл. 26.3 НК РФ, подлежит оценке место организации торговли самого предпринимателя. То обстоятельство, что предпринимателю для организации торговли была предоставлена в пользование часть торгового зала магазина, само по себе не свидетельствует о том, что розничная торговля осуществлялась им через объект, имеющий торговый зал, и, как следствие, для определения базовой доходности в спорный период должен был использоваться физический показатель "площадь торгового зала", а не показатель "торговое место". Кроме того, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 17 июля 2012 г. N 1098/12, продажа товара в розницу комиссионером на основании договора комиссии не порождает обязанности по уплате ЕНВД у комитента. По мнению Суда, комитент при передаче комиссионеру товаров в целях их дальнейшей реализации в розничной торговой сети сам не вступает в правоотношения с покупателями посредством заключения договоров розничной купле-продажи и, следовательно, не вправе претендовать на применение специального налогового режима в виде ЕНВД по этим операциям.

При одновременном осуществлении на одной территории розничной и оптовой торговли актуальны Постановления Президиума ВАС РФ от 20 октября 2009 г. N 9757/09 и от 2 ноября 2010 г. N 8617/10: для целей розничной торговли следует учитывать всю площадь торгового зала, а не определять ее пропорционально выручке от каждого вида деятельности. Однако, как это следует из п. 16 информационного письма Президиума от 5 марта 2013 г. N 157, в тех случаях, когда конкретные работники наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей обложению ЕНВД, заняты также и в предпринимательской деятельности, в отношении которой уплачиваются налоги в соответствии с иными режимами налогообложения, плательщик ЕНВД обязан вести отдельный учет сумм уплаченных страховых взносов и сумм пособий по временной нетрудоспособности: в описанных условиях надлежащим способом ведения отдельного учета операций по уплате сумм страховых взносов и сумм пособий по временной нетрудоспособности является их разделение пропорционально рабочему времени работника, приходящемуся на соответствующие виды деятельности.

С учетом Постановления Президиума ВАС РФ от 16 июля 2013 г. N 1964/13 деятельность

предприятия по приготовлению пищи для питания арестованных и доставке ее к изолятору временного содержания может быть отнесена к услугам общественного питания, так как направлена на удовлетворение потребностей в питании лиц, находящихся в изоляторе временного содержания. То обстоятельство, что предприятие само не участвовало в создании условий для потребления изготовленной продукции, объясняется особым режимом содержания лиц в данном учреждении. Доступ предприятия для организации питания арестованных, находящихся в изоляторе, невозможен в силу режимности объекта. Данные обстоятельства не исключают для предприятия возможности исчислять и уплачивать ЕНВД в отношении деятельности по организации питания подозреваемых и обвиняемых лиц в изоляторе, относя ее к общественному питанию.

Представляющие интерес разъяснения относительно обложения ЕНВД деятельности по вывозу автотранспортом твердых бытовых отходов содержатся в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 декабря 2012 г. N 9064/12. Исходя из указанного судебного акта, специализированное законодательство об отходах производства и потребления для квалификации данной деятельности в целях налогообложения ЕНВД не применяется - приоритет должен отдаваться гражданскому и налоговому законодательству.

Особенность ЕНВД как **специального налогового режима** предусмотрена в п. 4 ст. 346.26 НК РФ. Лица, перешедшие на уплату данного налога, в общем случае освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (НДФЛ), налога на имущество организаций (налога на имущество физических лиц), за исключением налога на "коммерческую" недвижимость. Кроме того, указанные лица не признаются налогоплательщиками НДС.

Для налогоплательщика переход на уплату ЕНВД в случае введения его на территории соответствующего муниципального образования **является добровольным** (п. 1 ст. 346.28 НК РФ). Инициативная постановка на учет налогоплательщика ЕНВД в налоговом органе в порядке п. п. 2, 3 ст. 346.28 НК РФ фактически является уведомлением налогового органа. Поскольку никакого особого разрешения налоговый орган при этом не выдает, переход на уплату ЕНВД является **уведомительным**.

Осуществление налогоплательщиком сразу нескольких видов деятельности, как облагаемых, так и не облагаемых ЕНВД, означает, что данный налог может уплачиваться только в отношении облагаемых им видов деятельности (п. 7 ст. 346.26 НК РФ). Иные виды деятельности будут облагаться по общей системе налогообложения (либо, например, по решению налогоплательщика - УСН или патентной системой налогообложения, если к этому нет каких-либо правовых препятствий).

Объект налогообложения ЕНВД предусмотрен как вмененный доход; **налоговая база** - как величина вмененного дохода (п. п. 1, 2 ст. 346.29 НК РФ). Указанная величина рассчитывается исходя из внешних характеристик соответствующей предпринимательской деятельности через специально введенные параметры - физические показатели (собственно внешние характеристики деятельности), базовую доходность (установленный на федеральном уровне максимально возможный вмененный доход на единицу физического показателя) и корректирующие коэффициенты (основной из которых - понижающий К2, вводится муниципальными органами власти с учетом местных условий).

Соответственно, объект налогообложения ЕНВД можно определить как осуществление определенных видов предпринимательской деятельности, налоговую базу - как характеристику данных видов деятельности через их внешние признаки.

Можно отметить одну проблему, соответствующую особенностям исчисления ЕНВД. В Определении КС РФ от 25 февраля 2010 г. N 295-О-О исследовалась современная формулировка подп. 5 п. 2 ст. 346.26 НК РФ, в соответствии с которой облагаемым ЕНВД видом деятельности является оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг. В данном судебном акте разъяснено, что применение ЕНВД связывается законодателем не с эксплуатацией транспортных средств, а с правом собственности или иным правом (пользования, владения и (или) распоряжения) на транспортные средства.

Однако указанная позиция КС РФ представляется спорной. Само по себе право на транспортное средство не может быть объектом налогообложения данным видом налога - необходима фактическая предпринимательская деятельность с использованием транспортного средства (средств). В противном случае возникает коллизия с определением вмененного дохода как потенциально возможного дохода налогоплательщика (ст. 346.27 НК РФ). В отсутствие фактической деятельности потенциально возможный доход в принципе отсутствует. Впрочем, тот же подход, к сожалению, уже был озвучен в Определении КС РФ от 2 апреля 2009 г. N 478-О-О: в отношении налога на игорный бизнес Суд сделал вывод, что им облагаются не доходы налогоплательщика от игровой деятельности, а его имущество.

Впрочем, впоследствии КС РФ, по всей видимости, скорректировал свою позицию. В Определении КС РФ от 16 июля 2013 г. N 1075-О констатируется, что имеет место дифференциация правового

регулирования обложения ЕНВД различных групп налогоплательщиков в зависимости от вида осуществляемой ими предпринимательской деятельности.

Подход, в соответствии с которым размер ЕНВД зависит только от тех показателей, которые прямо влияют на потенциально возможный к получению доход, продемонстрирован в Постановлении Президиума ВАС РФ от 14 июня 2011 г. N 417/11. По мнению Суда, по объекту организации торговли, состоящему из торгового зала и склада (не использовавшегося для выкладки, демонстрации товаров, обслуживания покупателей и проведения расчетов), ЕНВД исчисляется только из площади торгового зала. Та же позиция прослеживается в ряде положений информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. N 157: разрешая конкретный спор о правильности исчисления суммы ЕНВД, суд пришел к выводу о том, что налогоплательщик, определяя величину физического показателя, правомерно не учитывал то имущество, которое объективно не могло быть использовано для целей предпринимательской деятельности соответствующего вида (п. 9); арендодатель, применяющий специальный налоговый режим в виде ЕНВД, при исчислении физического показателя "количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов" вправе не учитывать те транспортные средства, которые предоставлены в аренду другим лицам (п. 10); при исчислении величины физического показателя "общая площадь стоянки" не учитывается та площадь земельного участка, которая используется для осуществления иной предпринимательской деятельности, чем оказание услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (п. 11); при исчислении физического показателя "площадь торгового зала" площадь проходов, ведущих к торговому залу, не учитывается, за исключением тех случаев, когда налогоплательщик фактически использует (приспособил) данную площадь для целей розничной торговли (п. 13).

В п. 3 ст. 346.29 НК РФ установлены величины базовой доходности в месяц для каждого вида предпринимательской деятельности. Так, при оказании услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств презюмируется, что каждый работник налогоплательщика приносит за месяц доход в размере 12000 руб. При осуществлении розничной торговли через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы, презюмируется, что с каждого квадратного метра торгового зала налогоплательщик в месяц может заработать 1800 руб.

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты K1 и K2 (п. 4 ст. 346.29 НК РФ).

Коэффициент K1 устанавливается Минэкономразвития России. В частности, в 2015 г. он равен 1,798 (Приказ Минэкономразвития России от 29 октября 2014 г. N 685). Как было показано выше, коэффициент K1 всегда являлся только повышающим. Коэффициент K2 является понижающим и может быть установлен на местном (региональном) уровне в пределах от 0,005 до 1 включительно (п. 7 ст. 346.29 НК РФ). Например, в силу п. 3 приложения 1 к Постановлению городской Думы города Н. Новгорода "О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности" для оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств K2 = 0,9. По смыслу Постановления Президиума ВАС РФ от 4 сентября 2012 г. N 15397/11 коэффициент K2 может быть вообще не установлен, тогда он принимается за 1. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 марта 2009 г. N 15256/08 отмечается, что корректирующий коэффициент базовой доходности не является обязательным элементом налогообложения, предусмотренным ст. 17 НК РФ. Это показатель, понижающий базовую доходность. Исходя из содержания п. 6 ст. 346.29 НК РФ установление данного коэффициента является правом представительного органа муниципального образования, а не его обязанностью.

Таким образом, в случае оказания организацией в 2015 году услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств в городе Н. Новгороде при использовании труда трех работников в течение квартала вмененный доход (не налог!) составит 12000 руб. на работника в месяц $\times 3$ работника $\times 3$ месяца $\times 1,798 \times 0,9 = 174765,6$ руб.

Согласно ст. 346.31 НК РФ **ставка** ЕНВД в общем случае составляет 15% от величины вмененного дохода.

Можно заключить, что в ЕНВД в качестве вмененного дохода предполагается потенциально возможный доход за минусом потенциально возможных расходов. Обоснование данного вывода следует из общих положений ст. 346.20 НК РФ: в случае, если объектом налогообложения по УСН являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6%. В случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15%. Следовательно, вмененный доход, как объект налогообложения ЕНВД, уменьшен на презюмируемые вмененные расходы. Таким образом, ЕНВД - классический налог с презюмируемого результата деятельности, размер которого никак не связан с реальным доходом налогоплательщика.

Указанный вывод в некоторой степени подтверждается в Определении КС РФ от 19 марта 2009 г. N 381-О-О. Заявитель настаивал, что из расчета ЕНВД с услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках следует исключать площадь автостоянки, которая фактически не использовалась им в

предпринимательских целях. Суд указал, что не включается в расчет единого налога на вмененный доход только та площадь автостоянки, которая объективно не может быть использована предпринимателем. Данный подход впоследствии воспроизведен в п. п. 9, 11 информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. N 157. Положение более общего характера содержится в Постановлении КС РФ от 5 июня 2012 г. N 13-П: плательщик ЕНВД рассчитывает данный налог исходя из вмененного дохода, т.е. потенциально возможного, определяемого расчетным путем, а не фактически полученного при осуществлении предпринимательской деятельности дохода, который может отличаться от вмененного дохода как в большую, так и в меньшую сторону. В Определении КС РФ от 20 ноября 2014 г. N 2593-О дополнительно разъяснено, что при исчислении суммы дохода от предпринимательской деятельности, который был утрачен гражданином - индивидуальным предпринимателем в результате причинения вреда его здоровью и подлежит возмещению, должны приниматься во внимание реальные, т.е. образующие экономическую выгоду доходы.

Очевидно, что для разных по усредненной реальной доходности видов деятельности должны устанавливаться и различные величины вмененного дохода. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 декабря 2012 г. N 9254/12 при анализе вмененного дохода для разных видов деятельности Суд отметил, что оказание услуг общественного питания через объект, имеющий зал обслуживания посетителей, объективно потенциально более доходный вид деятельности, нежели оказание названных услуг через объект, не имеющий зала обслуживания.

Следует учесть, что в силу п. 10 ст. 346.29 НК РФ размер вмененного дохода за квартал, в течение которого произведена постановка организации или индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика ЕНВД, рассчитывается, начиная с даты постановки организации или индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика ЕНВД.

В п. п. 2, 2.1 ст. 346.32 НК РФ предусмотрены права налогоплательщиков ЕНВД уменьшить исчисленную сумму налога на страховые взносы в ГВБФ и иные расходы. В п. 16 информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. N 157 разъяснено, как именно следует рассчитывать сумму учитываемых для целей ЕНВД страховых взносов, если конкретные работники наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей обложению ЕНВД, заняты также и в предпринимательской деятельности, в отношении которой уплачиваются налоги в соответствии с иными режимами налогообложения (как вариант - пропорционально рабочему времени работника, приходящемуся на соответствующие виды деятельности).

Исчисляется ЕНВД только самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52 НК РФ).

Налоговым периодом по ЕНВД признается квартал (ст. 346.30 НК РФ).

В приведенном выше примере оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств в городе Н. Новгороде размер ЕНВД за квартал 2015 г. составит 174765,6 руб. x 15% = 26214,84 руб.

Срок уплаты ЕНВД по итогам налогового периода - не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода (п. 1 ст. 346.32 НК РФ)

Налоговая декларация по ЕНВД по итогам налогового периода представляется налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода (п. 3 ст. 346.32 НК РФ).

8.4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (СРП) урегулирована гл. 26.4 НК РФ, которая действует с 10 июня 2003 г. Некоторые нормы, регламентирующие данную систему налогообложения, также содержатся в Федеральном законе от 30 декабря 1995 г. N 225-ФЗ "О соглашениях о разделе продукции". Указанный специальный налоговый режим устанавливает особые правила налогообложения при добыче полезных ископаемых лицами, заключившими СРП. Ранее особенности налогообложения при выполнении СРП были урегулированы непосредственно в Федеральном законе "О соглашениях о разделе продукции".

Одного, специально урегулированного налога, уплаты которого заменяла бы ряд иных налогов (как это предусмотрено в прочих специальных налоговых режимах), данная система налогообложения не устанавливает. В то же время при применении СРП подлежащие уплате налоги прямо предусмотрены в гл. 26.4 НК РФ (перечень федеральных налогов сокращен по сравнению со ст. 13 НК РФ), а сами налоги исчисляются с существенными особенностями. Кроме того, налогоплательщик может возместить расходы на уплату им некоторых налогов за счет увеличения своей доли в подлежащей разделу продукции. Таким образом, налоги, уплачиваемые в рамках СРП, предполагают определенную возмездность. В

Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 января 2011 г. N 12105/10 сделан вывод, что СРП направлено на замену обычного режима налогообложения для инвестора разделом добытого минерального сырья.

В литературе высказывается мнение, что российский законодатель избрал индонезийскую модель соглашения, которая в настоящее время реализуется в большинстве нефтедобывающих стран. Кратко суть этой модели сводится к тому, что раздел продукции между сторонами происходит после вычета из нее налоговых платежей и всех затрат <1212>.

<1212> Какулия Р.А. Соглашение о разделе продукции: юридическая природа, проблемы и перспективы // Право и политика. 2007. N 3.

В силу п. 1 ст. 2 Федерального закона "О соглашениях о разделе продукции" данное соглашение является договором, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности (далее - инвестор) на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, и на ведение связанных с этим работ, а инвестор обязуется осуществить проведение указанных работ за свой счет и на свой риск. Соглашение определяет все необходимые условия, связанные с пользованием недрами, в том числе условия и порядок раздела произведенной продукции между сторонами соглашения в соответствии с положениями данного Федерального закона.

В настоящее время действует 17 федеральных законов, принятых в период с 1997 по 2003 год, определяющих участки недр, право пользования которыми может быть предоставлено на условиях раздела продукции. Однако, по сведениям, приведенным в специальной литературе, сейчас в России реально действуют только три соглашения о разделе продукции. Два из них - "Сахалин-1" и "Сахалин-2" - являются проектами освоения Сахалинского шельфа, третье соглашение представляет собой проект освоения Харьгинского месторождения, расположенного в Ненецком автономном округе. Одним из факторов, объединяющих все три упомянутых СРП, является то, что они были заключены до вступления в силу Федерального закона N 225-ФЗ "О соглашениях о разделе продукции". Реализация соглашений, заключенных после вступления в силу Закона N 225-ФЗ, до настоящего времени практически не осуществляется <1213>.

<1213> Горлов В.В., Мартыненко Т.В. Соглашение о разделе продукции: проблемы и перспективы // Все о налогах. 2008. N 7, 8.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 января 2011 г. N 12105/10 разъяснено, что в п. 7 ст. 2 Федерального закона "О соглашениях о разделе продукции" установлен приоритет положений СРП, заключенных до вступления в силу данного Федерального закона, над нормами национального законодательства. Примечательно и то, что зарубежные организации, участвующие, например, в проекте "Сахалин-1" <1214>, по этим причинам уплачивают налог на прибыль по ставке, установленной на момент заключения соглашения, то есть 35%, при том, что впоследствии, с 2002 года, в гл. 25 НК РФ, ставка налога на прибыль организаций была установлена в размере 20%.

<1214> ExxonMobil начинает добычу денег в России. Компания требует вернуть переплаченные за шесть лет налоги // URL: <http://kommersant.ru/doc/2688753>.

В п. 3 ст. 19 Федерального закона "О соглашениях о разделе продукции" предусмотрено, что Правительство Российской Федерации представляет в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации одновременно с проектом федерального закона о федеральном бюджете на соответствующий год доклад об итогах работы по реализации соглашений о разделе продукции. Указанный доклад направляется в Счетную палату Российской Федерации и рассматривается Государственной Думой Федерального Собрания Российской Федерации только по представлению Счетной палатой Российской Федерации своего заключения.

Однако, как ни удивительно, ознакомиться с официальными текстами данных ежегодных докладов об итогах работы по реализации СРП крайне сложно. При этом в отчете о работе Счетной палаты Российской Федерации в 2014 году <1215> (п. 2.5) продолжают упоминаться те же соглашения: "Сахалин-1", "Сахалин-2" и Харьгинское месторождение (в основном, с изложением соответствующих проблем и нарушений).

<1215> URL: http://www.ach.gov.ru/activities/annual_report/842/.

Тем не менее, соответствующие определения даны в ст. 346.34 НК РФ:

- инвестор - юридическое лицо или создаваемое на основе договора о совместной деятельности и не имеющее статуса юридического лица объединение юридических лиц, осуществляющее вложение собственных заемных или привлеченных средств (имущества и (или) имущественных прав) в поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющееся пользователем недр на условиях СРП;

- раздел продукции - раздел между государством и инвестором произведенной продукции в натуральном и (или) стоимостном выражении в соответствии с Федеральным законом "О соглашениях о разделе продукции";

- прибыльная продукция - произведенная за отчетный (налоговый) период при выполнении соглашения продукция за вычетом части продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты НДС, и компенсационной продукции;

- компенсационная продукция - часть произведенной при выполнении соглашения продукция, которая не должна превышать 75% общего количества произведенной продукции, а при добыче на континентальном шельфе Российской Федерации - 90% общего количества произведенной продукции, передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесенных им расходов (возмещаемые расходы), состав которых устанавливается соглашением в соответствии с гл. 26.4 НК РФ.

Таким образом, инвестору после раздела достается компенсационная продукция и соответствующая часть прибыльной продукции.

В силу общей нормы, предусмотренной п. 1 ст. 346.36 НК РФ, **налогоплательщиками** (плательщиками сборов), применяющими специальный налоговый режим, установленный гл. 26.4 НК РФ, признаются организации, являющиеся инвесторами соглашения в соответствии с Федеральным законом "О соглашениях о разделе продукции".

Поскольку в ст. 8 Федерального закона "О соглашениях о разделе продукции" предусмотрено два вида возможных СРП (так называемые традиционный раздел - п. 1 и прямой раздел - п. 2), в соответствующих п. п. 7 и 8 ст. 346.35 НК РФ предусмотрены налоги, которые подлежат уплате в рамках каждого вида соглашений, а также установлено, какие именно налоги подлежат возмещению.

В ст. ст. 346.37 - 346.40 НК РФ специально урегулированы особенности исчисления и уплаты НДС, налога на прибыль организаций, НДС, а также представления налоговых деклараций. Статьи 346.41 и 346.42 предусматривают особенности учета налогоплательщиков при выполнении СРП, а также особенности хранения налогоплательщиком документов и проведения выездных налоговых проверок.

То, что СРП имеет отношение только к инвестору, а не к другим лицам, подчеркивается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2010 г. N 1674/10. Как отметил Суд, условия налогообложения лиц, привлекаемых компанией как инвестором для реализации соглашения "Сахалин-2", определяются действующим налоговым законодательством без каких-либо изъятий. Данные изъятия не могут устанавливаться соглашениями о разделе продукции как не охватываемые предметом регулирования таких соглашений.

8.5. Патентная система налогообложения

Патентная система налогообложения предусматривает уплату налога, который обозначается как **налог, взимаемый в связи с применением патентной системы налогообложения** (п. 1 ст. 61.1 БК РФ) и является **прямым (подходным)** налогом (п. 7 ст. 12, ст. 18 НК РФ). Он установлен с 1 января 2013 г. в гл. 26.5 НК РФ. Предшественник данного налога был урегулирован в рамках УСН в ст. 346.25.1 НК РФ "Особенности применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патента" (утратила силу).

Нормативное регулирование патентной системы налогообложения имеет значительное сходство с регулированием ЕНВД (планируемого к отмене с 2018 г.). Указанные обстоятельства позволяют subsidiarily использовать значительный объем судебной практики и разъяснений, выработанных за длительный период применения ЕНВД. Основные отличия патентной системы налогообложения от ЕНВД состоят в том, что ее могут применять только индивидуальные предприниматели, а также то, что она предусматривает авансовую выплату налога.

Право на введение патентной системы налогообложения на территории соответствующего субъекта Федерации принадлежит региональным законодательным органам власти - п. п. 1, 7 ст. 346.43 НК РФ. Соответственно, данный налог имеет сходство с региональными налогами. К полномочиям указанных органов относятся (п. п. 7, 8 ст. 346.43 НК РФ) определение конкретного перечня облагаемых видов деятельности в рамках федерального перечня, а также установление по ним размера потенциально возможного к получению годового дохода в пределах, установленных в НК РФ (в ряде случаев - дифференцировать территорию субъекта Российской Федерации по территориям действия патентов по муниципальным образованиям). Кроме того, в п. п. 2, 3 ст. 346.50 НК РФ предусмотрены права органов власти субъектов РФ дифференцировать ставку налога, особо широкие - права органов власти

Республики Крым и города федерального значения Севастополя.

К примеру, принят Закон Нижегородской области от 21 ноября 2012 года N 148-З "О патентной системе налогообложения на территории Нижегородской области".

Как следует из обобщенных данных отчета 1-ПАТЕНТ <1216>, по состоянию на 1 января 2015 г. в России выдано более 122 тыс. патентов, в т.ч. в г. Москве - 17698, в Нижегородской области - 1087.

<1216> URL: http://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/.

Налогоплательщиками в рамках патентной системы налогообложения (п. 1 ст. 346.44 НК РФ) признаются индивидуальные предприниматели, перешедшие на патентную систему налогообложения в порядке, установленном гл. 26.5 НК РФ.

Некоторые категории индивидуальных предпринимателей не могут применять патентную систему налогообложения (п. п. 5, 6 ст. 346.43 НК РФ), в том числе индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых превышает 15 человек; при осуществлении деятельности в рамках договора простого товарищества.

В силу п. 1 ст. 346.45 НК РФ документом, удостоверяющим право на применение патентной системы налогообложения, является патент на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности, в отношении которого законом субъекта Российской Федерации введена патентная система налогообложения. В патенте должно содержаться указание на территорию его действия. Индивидуальный предприниматель вправе получить несколько патентов.

Форма патента утверждена Приказом ФНС России от 26 ноября 2014 г. N ММВ-7-3/599@.

В п. 2 ст. 346.43 НК РФ предусмотрены виды предпринимательской деятельности, которые потенциально могут облагаться по патентной системе налогообложения на территории соответствующего субъекта Федерации. В этот перечень в том числе входят: парикмахерские и косметические услуги; оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом; оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров автомобильным транспортом; розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли; услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 50 кв. м по каждому объекту организации общественного питания.

Соответственно, облагаемые виды деятельности имеют сходство с теми видами деятельности, которые могут облагаться ЕНВД.

Пункт 3 ст. 346.43 НК РФ предусматривает нормативные определения, используемые для целей патентной системы налогообложения. В качестве примеров можно привести следующие:

- розничная торговля - предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи;

- магазин - специально оборудованное здание (его часть), предназначенное для продажи товаров и оказания услуг покупателям и обеспеченное торговыми, подсобными, административно-бытовыми помещениями, а также помещениями для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже;

- павильон - строение, имеющее торговый зал и рассчитанное на одно или несколько рабочих мест.

Таким образом, и дефиниции, данные в НК РФ для целей патентной системы налогообложения, зачастую аналогичны определениям, данным в НК РФ для целей ЕНВД.

Особенности патентной системы налогообложения как **специального налогового режима** следуют из п. п. 10 - 12 ст. 346.43 НК РФ. Применение патентной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями в общем случае предусматривает их освобождение от обязанности по уплате НДФЛ и налога на имущество физических лиц (за исключением "коммерческой" недвижимости), указанные лица не признаются налогоплательщиками НДС.

Для налогоплательщика переход на патентную систему налогообложения в случае ее введения на территории соответствующего субъекта Федерации **является добровольным** (п. 2 ст. 346.44 НК РФ). В силу п. п. 2, 3 ст. 346.45 НК РФ индивидуальный предприниматель за 10 рабочих дней до начала планируемого применения патентной системы налогообложения должен подать в налоговый орган по месту жительства или по месту планируемого осуществления облагаемой деятельности заявление. Налоговый орган, в свою очередь, обязан в течение 5 рабочих дней со дня получения заявления выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента. Соответственно, переход на патентную систему налогообложения фактически является **разрешительным**.

Форма заявления на получение патента утверждена Приказом ФНС России от 18 ноября 2014 г. N ММВ-7-3/589@.

Здесь, по итогам рассмотрения различных специальных налоговых режимов, представляется уместным упомянуть известную классификацию, приведенную в т.ч. Д.Н. Бахрахом: в зависимости от степени связанности гражданина при реализации прав различают 6 степеней (ступеней) свободы:

- 1) полную свободу;
- 2) свободу, связанную с обязанностью уведомления субъектов власти (явочный порядок реализации прав);
- 3) свободу, связанную с обязанностью регистрировать действия, материальные ценности;
- 4) свободу, ограниченную обязанностью получать разрешение, относительным запретом;
- 5) свободу, ограниченную дискреционными полномочиями власти при выдаче разрешений на осуществление прав;
- 6) полную несвободу, абсолютный запрет <1217>.

<1217> Бахрах Д.Н. Административное право России. М., 1993. С. 30, 31.

С этой точки зрения, применение, например, ЕСХН, УСН и ЕНВД осуществляется по уведомительной модели (2), а применение патентной системы налогообложения - по разрешительной (4). В налоговом праве не исключена и регистрация (3), в т.ч. объектов налогообложения налогом на игорный бизнес в силу п. 2 ст. 366 НК РФ; а также объектов осуществления торговли, в которых ведется деятельность, облагаемая торговым сбором на основании п. 1 ст. 416 НК РФ.

Осуществление налогоплательщиком сразу нескольких видов деятельности, как облагаемых, так и не облагаемых по патентной системе налогообложения, означает, что соответствующий налог может уплачиваться только в отношении облагаемых ею видов деятельности (п. 1 ст. 346.43 НК РФ). Иные виды деятельности будут облагаться по общей системе налогообложения (либо, например, по решению налогоплательщика - УСН или ЕНВД, если к этому нет каких-либо правовых препятствий).

Объект налогообложения по патентной системе налогообложения предусмотрен в ст. 346.47 НК РФ, как потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности, установленный законом субъекта Российской Федерации.

Налоговая **база** определена в п. 1 ст. 346.48 НК РФ как денежное выражение потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется патентная система налогообложения в соответствии с гл. 26.5 НК РФ, устанавливаемого на календарный год законом субъекта Российской Федерации.

Соответственно, как и в ЕНВД, объект налогообложения по патентной системе с научной точки зрения можно определить как осуществление определенных видов предпринимательской деятельности, а налоговую базу - как характеристику данных видов деятельности через их внешние признаки (в патентной системе налогообложения - более упрощенно).

В п. п. 7, 8 ст. 346.43 НК РФ предусмотрено, что потенциально возможный к получению годовой доход устанавливается законами субъектов Российской Федерации (в общем случае - до 1 млн. руб., скорректированный на коэффициент-дефлятор). Поскольку на 2015 г. коэффициент-дефлятор равен 1,147 (Приказ Минэкономразвития России от 29 октября 2014 г. N 685), органы законодательной власти субъектов РФ, упрощенно говоря, вправе установить потенциально возможный к получению годовой доход в пределах до 1,147 млн. руб.

К примеру, в Законе Нижегородской области "О патентной системе налогообложения на территории Нижегородской области" для парикмахерских и косметических услуг размер потенциально возможного к получению годового дохода в г. Н. Новгороде установлен, как 550000 руб. (приложение 1).

Согласно ст. 346.50 НК РФ **ставка** налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения, в общем случае составляет 6%.

Размер ставки, как и в УСН с объектом "доход", предполагает обложение валового дохода (в данном случае - презюмируемого), без учета расходов. Соответственно, патентная система налогообложения, как и ЕНВД или торговый сбор, предусматривает классический налог с презюмируемого результата деятельности, размер которого никак не связан с реальным доходом налогоплательщика.

Для примера: годовой размер налога для парикмахерских и косметических услуг в г. Н. Новгороде составит 550000 руб. x 6% = 33000 руб.

Исчисляется налог, взимаемый в связи с применением патентной системы налогообложения, только самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52, п. 1 ст. 346.51 НК РФ), фактически - в заявлении о выдаче патента.

Налоговым периодом по патентной системе налогообложения в общем случае признается календарный год (п. 1 ст. 346.49 НК РФ). При этом в силу п. 5 ст. 346.45 НК РФ патент выдается по выбору

индивидуального предпринимателя на период от одного до двенадцати месяцев включительно в пределах календарного года. Соответственно, на основании п. 2 ст. 346.49 НК РФ, если патент выдан на срок менее календарного года, налоговым периодом признается срок, на который выдан патент.

Срок уплаты налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения, установлен в п. 2 ст. 346.51 НК РФ:

1) если патент получен на срок до шести месяцев, - в размере полной суммы налога в срок не позднее срока окончания действия патента;

2) если патент получен на срок от шести месяцев до календарного года:
- в размере одной трети суммы налога в срок не позднее девяноста календарных дней после начала действия патента;

- в размере двух третей суммы налога в срок не позднее срока окончания действия патента.

Соответственно, законодатель предписывает уплачивать данный налог еще до окончания налогового периода, то есть в виде авансового платежа (п. 3 ст. 58 НК РФ). Для государства такой способ уплаты выгоднее, чем в ЕНВД или в УСН, поскольку позволяет раньше получить сумму налога в бюджет.

В подп. 3 п. 6 ст. 346.45 НК РФ предусмотрена особая санкция: налогоплательщик считается утратившим право на применение патентной системы налогообложения и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент, в случае, если налогоплательщиком не был уплачен налог в сроки, установленные п. 2 ст. 346.51 НК РФ. В Определении КС РФ от 21 мая 2015 г. N 1036-О признаков неконституционности данной нормы Судом установлено не было.

Налоговая декларация по патентной системе налогообложения не предусмотрена (ст. 346.52 НК РФ) в силу очевидного отсутствия необходимости в ней (вся важная для налогового органа информация есть в заявлении о выдаче патента и в самом патенте).

Следует признать, что особенности патентной системы налогообложения сближают предусмотренный ею налог со сбором. Складывается впечатление, что государство предоставляет право осуществлять определенную предпринимательскую деятельность в течение срока действия патента за фиксированную плату, подлежащую внесению авансом. Впрочем, с учетом судебной практики по ЕНВД (п. 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. N 157), данный налог фактически следует уплачивать только в силу состояния на учете в налоговом органе в качестве плательщика ЕНВД, что также придает ЕНВД некоторые свойства сбора. В ст. 346.46 НК РФ также предусмотрена поправка на учет налогоплательщиков по патентной системе налогообложения. Возможно, в силу изложенных обстоятельств законодатель и обозначил торговый сбор (гл. 33 НК РФ) именно как сбор.

ГЛОССАРИЙ

Авансовые платежи - предварительные платежи по налогу, уплачиваемые в течение налогового периода (п. 3 ст. 58 НК РФ).

Банки (банк) - коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию Центрального банка Российской Федерации (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Взаимозависимые лица - физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц (п. 1 ст. 20 НК РФ).

Выездная налоговая проверка - налоговая проверка, проводимая на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа (п. 1 ст. 89 НК РФ).

Доход - экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами "Налог на доходы физических лиц", "Налог на прибыль организаций" НК РФ (ст. 41 НК РФ).

Единая (упрощенная) налоговая декларация - налоговая декларация, представляемая лицами, признаваемыми налогоплательщиками по одному или нескольким налогам, не осуществляющими операций, в результате которых происходит движение денежных средств на их счетах в банках (в кассе организации), и не имеющими по этим налогам объектов налогообложения (п. 2 ст. 80 НК РФ).

Законные представители налогоплательщика-организации - лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов (п. 1 ст. 27 НК РФ).

Законные представители налогоплательщика - физического лица - лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации (п. 2 ст. 27 НК РФ).

Изменение срока уплаты налога и сбора - перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок (п. 1 ст. 61 НК РФ).

Имущество - виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ (п. 2 ст. 38 НК РФ).

Индивидуальные предприниматели - физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Иностранная структура без образования юридического лица - организационная форма, созданная в соответствии с законодательством иностранного государства (территории) без образования юридического лица (в частности, фонд, партнерство, товарищество, траст, иная форма осуществления коллективных инвестиций и (или) доверительного управления), которая в соответствии со своим личным законом вправе осуществлять деятельность, направленную на извлечение дохода (прибыли) в интересах своих участников (пайщиков, доверителей или иных лиц) либо иных бенефициаров (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Камеральная налоговая проверка - налоговая проверка налоговой декларации (расчета авансового платежа, расчета сбора, расчета от налогового агента), проводимая по месту нахождения налогового органа (п. 1 ст. 88 НК РФ).

Коэффициент-дефлятор - коэффициент, устанавливаемый Минэкономразвития России ежегодно на каждый следующий календарный год (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Лица (лицо) - организации и (или) физические лица (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Лицевые счета - счета, открытые в органах Федерального казначейства (иных органах, осуществляющих открытие и ведение лицевых счетов) в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Льготы по налогам и сборам - предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере (п. 1 ст. 56 НК РФ).

Местные налоги - налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и (или) обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований (п. 4 ст. 12 НК РФ).

Место жительства физического лица - адрес (наименование субъекта Российской Федерации, района, города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистрировано по месту жительства в порядке, установленном законодательством Российской Федерации (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Место нахождения обособленного подразделения российской организации - место осуществления этой организацией деятельности через свое обособленное подразделение (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Налог - 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).

Налоговая база - стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения (п. 1 ст. 53 НК РФ).

Налоговая декларация - письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога (п. 1 ст. 80 НК РФ).

Налоговая санкция - мера ответственности за совершение налогового правонарушения, установленная и применяемая в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных гл. 16 и 18 НК РФ (п. п. 1, 2 ст. 114 НК РФ).

Налоговая ставка - величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы (п. 1 ст. 53 НК РФ).

Налоговое правонарушение - виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность (ст. 106 НК РФ).

Налоговое уведомление - документ, направляемый налогоплательщику налоговым органом не позднее 30 рабочих дней до наступления срока платежа в случае, если обязанность по исчислению суммы налога возлагается законодательством Российской Федерации о налогах и сборах на налоговый орган. В

налоговом уведомлении должны быть указаны сумма налога, подлежащая уплате, объект налогообложения, налоговая база, а также срок уплаты налога (п. п. 2, 3 ст. 52 НК РФ).

Налоговые агенты - лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации (п. 1 ст. 24 НК РФ).

Налоговый контроль - деятельность налоговых органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ (п. 1 ст. 82 НК РФ).

Налоговый период - календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов (п. 1 ст. 55 НК РФ).

Налогоплательщики и плательщики сборов - организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать, соответственно, налоги и (или) сборы (ст. 19 НК РФ).

Недоимка - сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Обособленное подразделение организации - любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места (п. 2 ст. 11 НК РФ).

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

Организации - юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации (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 (иные иностранные организации) (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Пеня - денежная сумма, которую налогоплательщик 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 (п. 1 ст. 75 НК РФ).

Работа - деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц (п. 4 ст. 38 НК РФ).

Расчет авансового платежа - письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, о базе исчисления, об используемых льготах, исчисленной сумме авансового платежа и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты авансового платежа (п. 1 ст. 80 НК РФ).

Расчет от налогового агента - письменное заявление налогового агента об облагаемых выплатах налогоплательщику (налогоплательщикам), о суммах налога, подлежащих удержанию из выплат и перечислению в бюджетную систему (п. 3 ст. 24, п. 1 ст. 80 НК РФ).

Расчет сбора - письменное заявление или заявление плательщика сбора, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах обложения, облагаемой базе, используемых льготах, исчисленной сумме сбора и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты сбора, если иное не предусмотрено НК РФ (п. 1 ст. 80 НК РФ).

Расчет сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом, - документ, содержащий обобщенную налоговую информацию в целом по всем физическим лицам, получившим доходы от налогового агента (обособленного подразделения налогового агента), о суммах начисленных и выплаченных им доходов, предоставленных налоговых вычетах, об исчисленных и удержанных суммах налога, а также других данных, служащих основанием для исчисления налога (п. 1 ст. 80 НК РФ).

Реализация товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем - соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица,

возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, - передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе (п. 1 ст. 39 НК РФ).

Региональные налоги - налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации (п. 3 ст. 12 НК РФ).

Сбор - обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности (п. 2 ст. 8 НК РФ).

Свидетель - любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля (п. 1 ст. 90 НК РФ).

Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе - документ, подтверждающий постановку на учет российской организации, иностранной организации, физического лица в налоговом органе соответственно по месту нахождения российской организации, месту нахождения международной организации, по месту осуществления иностранной организацией деятельности на территории Российской Федерации через свое обособленное подразделение, по месту жительства физического лица (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Специальный налоговый режим - федеральный налог, не указанный в ст. 13 НК РФ, который может предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных ст. ст. 13 - 15 НК РФ (п. 7 ст. 12, п. 1 ст. 18 НК РФ).

Счета (счет) - расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Счета Федерального казначейства - счета, открытые территориальным органам Федерального казначейства, предназначенные для учета поступлений и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Территория Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, - территория Российской Федерации, а также территории искусственных островов, установок и сооружений, над которыми Российская Федерация осуществляет юрисдикцию в соответствии с законодательством Российской Федерации и нормами международного права (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Товар - любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации (п. 3 ст. 38 НК РФ).

Требование об уплате налога - извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога. Должно содержать сведения о сумме задолженности по налогу, размере пеней, начисленных на момент направления требования, сроке исполнения требования, а также мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком. Требование об уплате налога, направляемое физическому лицу, должно содержать также сведения о сроке уплаты налога, установленном законодательством о налогах и сборах (п. п. 1, 4 ст. 69 НК РФ).

Уведомление о постановке на учет в налоговом органе - документ, подтверждающий постановку на учет в налоговом органе организации или физического лица, в том числе индивидуального предпринимателя, по основаниям, установленным НК РФ, за исключением оснований, по которым НК РФ предусмотрена выдача свидетельства о постановке на учет в налоговом органе (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Уполномоченный представитель налогоплательщика - физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах (п. 1 ст. 29 НК РФ).

Услуга - деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (п. 5 ст. 38 НК РФ).

Учетная политика для целей налогообложения - выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Федеральные налоги и сборы - налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации (п. 2 ст. 12 НК РФ).

Физические лица - граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Элементы налогообложения - объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога (п. 1 ст. 17 НК РФ).

Таблица элементов юридического состава некоторых налогов
(элементы максимально упрощены)

Налог	Налог на добавленную стоимость (НДС)	Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)	Налог на прибыль организаций	Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ)	Транспортный налог	Налог на имущество физических лиц	Единый налог на вмененный доход (ЕНВД)
Вид налога	федеральный, косвенный	федеральный, прямой (подходный)	федеральный, прямой (подходный)	федеральный, прямой (ресурсный)	региональный, прямой (поимуществв.)	местный, прямой (поимуществв.)	федеральный (спец. нал. режим), прямой (подходный)
Нормативный правовой акт (акты), регул. уплату налога (НО - Нижегород. обл., НН - г. Н. Новгород)	гл. 21 НК РФ	гл. 23 НК РФ	гл. 25 НК РФ	гл. 26 НК РФ	гл. 28 НК РФ, Закон НО от 28 ноя. 2002 г. N 71-3 "О трансп. налоге"	гл. 32 НК РФ, реш. Гор. Думы НН от 19 ноя. 2014 г. N 169 "О налоге на имущество физических лиц"	гл. 26.3 НК РФ, Пост. Гор. Думы НН от 21 сен. 2005 г. N 50 "О ЕНВД для отдельных видов деятельности"
Налогоплательщик (н.п., основной) орг. - организации; и.п. - индивид. предприн.; ф.л. - физ. лица (в т.ч. и.п.).	ст. 143 НК РФ: орг. и и.п.	ст. 207 НК РФ: ф.л.	ст. 246 НК РФ: орг.	ст. 334 НК РФ: орг. и и.п. - пользователи недр	ст. 357 НК РФ: орг. и ф.л., на которых зарег. отд. виды трансп. ср-в (а/м, теплоходы, самолеты и др.)	ст. 400 НК РФ: ф.л., обл. правом собств. на отд. виды недвиж. имущ.	ст. 346.28 НК РФ: орг. и и.п., осущ. обл. ЕНВД деят. и добровольно перешедшие на ЕНВД
Предмет (основной)	п. 1 ст. 146 НК РФ: деятельность по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ	ст. 209 НК РФ: доход	ст. 247 НК РФ: приб. = дох., уменьш. на велич. расх. ст. 248 НК РФ: дох. м.б. от реализ.	ст. 336 НК РФ: добытое (извлеченное) полезное ископаемое.	п. 1 ст. 358 НК РФ: отд. виды зарег. трансп. ср-в (а/м, теплоходы, самолеты и др.)	п. 1 ст. 401 НК РФ: отд. виды недвиж. имущ. (квартиры, дома и др.)	п. 2 ст. 346.26 НК РФ: отдельные виды предпр. деят.

			товаров (работ, услуг) и внереализ.				
Объект (основной)	п. 1 ст. 146 НК РФ: осуществление н.п. деятельности по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ	ст. 209 НК РФ: получение н.п. дохода (в виде зарплаты, от проф. деят., от реализации товаров (работ, услуг), и др.)	ст. 247 НК РФ: получение н.п. прибыли	ст. 336 НК РФ: деятельность по добыче (извлечению) полезного ископаемого	ст. 357 НК РФ: владение н.п. отд. видами зарег. трансп. ср-в	ст. 400, п. 1 ст. 401 НК РФ: владение н.п. отд. видами недвиж. имущ. (квартиры, дома и др.) на праве собств.	п. 2 ст. 346.26, ст. 346.29 НК РФ: осуществление отдельных видов предпр. деят.
Вид объекта	деятельность (реальный экон. результат)	деятельность (реальный экон. результат)	деятельность (реальный экон. результат)	деятельность (реальный экон. результат)	состояние - результат действия (в т.ч. приобр., наслед. трансп. ср-в).	состояние - результат действия (в т.ч. приобр., наслед. недвиж. имущ.).	деятельность (презюм. экон. результат - вмененный доход)
Масштаб (основной) характеристика предмета (физическая, стоимостная, количественная, др.)	п. 1 ст. 154 НК РФ: стоимость реализованных товаров (работ, услуг)	ст. 210 НК РФ: денежное выражение доходов	п. 3 ст. 248, п. 1 ст. 252 НК РФ: доходы и расходы выражаются в руб.	ст. 338 НК РФ: для нефти (газа, угля) - кол-во в тон (куб. м); для иных видов - ст-ть в руб.	ст. 359 НК РФ: для разных видов трансп. ср-в: мощн. (сила тяги) двиг.; вал. вместимость; кол-во трансп. ср-в	п. 1 ст. 402 НК РФ: кадастровая ст-ть в руб.	ст. 346.29 НК РФ: хар-ка обл. деят. (кол-во работников; площ. торг. зала и т.д.)
Единица масштаба ст. 317 ГК РФ: денежные обязательства выражаются в рублях	п. 1 ст. 154 НК РФ: руб.	ст. 210 НК РФ: руб.	п. 3 ст. 248, п. 1 ст. 252 НК РФ: руб.	ст. ст. 338, 342 НК РФ: для нефти (газа, угля) - тон (тыс. куб. м); для иных видов - руб.	ст. 359 НК РФ: для разных видов трансп. ср-в: л.с.; кг силы тяги; регистр. т.; ед. штук	ст. 24.15 Фед. з-на от 29 июля 1998 г. "Об оценочной деятельности в РФ": рубль	ст. 346.29 НК РФ: (кол-во работников в чел.; площ. торг. зала в кв.м и т.д.)
База стоимостная,	п. 1 ст. 154 НК РФ:	ст. 210 НК РФ: денежн. выр. в	ст. ст. 247, 248, 252 НК РФ:	ст. ст. 338, 342 НК РФ:	ст. 359 НК РФ: для разных	п. 1 ст. 403 НК РФ:	ст. 346.29 НК РФ:

физическая или иная характеристика предмета через масштаб и единицу	ст-ть в руб. реализованных товаров (работ, услуг)	руб. получ. дох., уменьш. на вычеты	денежн. выр. в руб. получ. приб.	для нефти (газа, угля) - кол-во в тон (в тыс. куб. м); для иных видов - ст-ть в руб.	видов трансп. ср-в: мощность двиг. в л.с.; сила тяги в кг; валовая вместимость в регистр. т.; кол-во ед. трансп. ср-в	кадастровая ст-ть имущ., указанная в гос. кадастре недвиж. по сост. на 1 янв. года, являющегося налогом. периодом	за мес. (кол-во работников в чел. x 12000 руб./работника; площадь торг. зала в кв.м x 1800 руб./кв.м и т.д.), корр. на коэф. К1 (повыш.) и К2 (пониж.)
Ставка размер налога на единицу	ст. 164 НК РФ: 18% (станд.), 10% (прод., дет., мед. товары и печ. издания), 0% (товары, вывезенные в PROCED. экспорта и др.)	ст. 224 НК РФ: 13% (станд.), 35% (выигр. > 4000 руб.), 15% (дивиденды), 30% (для нерезидентов) и др.	ст. 284 НК РФ: 20% (станд.), 20% (дох. иностр. орг.), 0% (приб. ЦБ РФ) и др.	п. 2 ст. 342 НК РФ: для нефти - 766 руб./т., для газа - 35 руб. за 1000 куб.м (корр. на поправ. коэфф.), для иных видов - от 3,8% до 8% ст-ти в руб.	ст. 6 Закона НО: с каждой л.с.: от 9 до 250 руб., с каждого кг силы тяги: 100 руб., с каждой регистр. т.: 100 руб., с ед. трансп. ср-ва: 1000 руб., для дорогих л/а - корр. коэфф.	п. п. 2.1, 2.2 реш. Гор. Думы НН: при кадастр. ст-ти имущ. до 10 млн. руб. 0,1%, от 10 до 50 млн. руб. 0,2%, от 50 до 300 млн. руб. 0,3%, свыше 300 млн. руб. 2%	ст. 346.31 НК РФ: 15%
Льготы, вычеты, расходы (факульт.): могут уменьш. нал. базу (оклад), осв. от упл. отд. кат.н.п. и т.д.	п. 2 ст. 171 НК РФ: исчисленная с реализации сумма НДС уменьшается на сумму НДС, предъявленную поставщиками товаров (работ, услуг)	ст. 219 НК РФ: соц. вычеты - сумма расх. ф.л. на обучение, ст. 221 НК РФ: проф. вычеты - сумма расх. и.п., связ. с получ. дох.		п. 1 ст. 342 НК РФ: ставка 0% (0 руб.) при добыче полезн. ископ. в части нормативных потерь	ст. 7 Закона НО: пенсионеры упл. 50% налога на один л/а с мощн. двиг. до 150 л.с.	п. 3 ст. 403 НК РФ: нал. база в отн. кв-ры уменьш. на величину кадастр. ст-ти 20 кв.м. общ. площади.	прил. 1 к Пост. Гор. Думы НН: пониж. коэфф К2 (от 0,005 до 1)
Лицо (лица), исчисляющее налог н.п. -	н.п., н.а. п. 3 ст. 161 НК РФ - при	н.п., н.а. ст. 226 НК РФ - при	н.п., н.а. п. п. 4, 5 ст. 286 НК РФ -	н.п.	н.п. (орг.), н.о. п. 1 ст. 362 НК РФ - для ф.л.	н.о. п. 1 ст. 408 НК РФ	н.п.

налогоплательщик (презюм. п. 1 ст. 52 НК РФ); н.а. нал. агент; н.о. нал. орган	выплате арендной платы за аренду гос. (мун.) имущ., др.	выплате зарплаты ф.л. н.о. п. 8 ст. 227 НК РФ - оцен. аванс. платежи и.п.	выплаты иностр. орг.				
Налоговый период	ст. 163 НК РФ: квартал	ст. 216 НК РФ: календ. год	п. 1 ст. 285 НК РФ: календ. год	ст. 341 НК РФ: календ. месяц	п. 1 ст. 360 НК РФ: календ. год	ст. 405 НК РФ: календ. год	ст. 346.30 НК РФ: квартал
Отчетный период (факульт.):			п. 2 ст. 285 НК РФ: первый кв., полугодие и 9 мес. календ. года		ст. 5 Закона НО: для орг: первый кв., второй кв., третий кв.		
Срок (сроки) уплаты (для н.п.)	п. 1 ст. 174 НК РФ: равными долями не поздн. 25-го числа каждого из трех мес., след. за истекшим нал. пер.	п. 6 ст. 227 НК РФ: за нал. пер. не поздн. 15 июл. след. года п. п. 8, 9 ст. 227 НК РФ: для и.п. аванс. плат.: не поздн. 15 июл., 15 ноя тек. года, 15 июл. след. года	ст. ст. 287, 289 НК РФ: по итогам нал. пер. не поздн. 28 мар. след. года; по итогам отч. пер. не позднее 28 календ. дней со дня окончания отч. пер.	ст. 344 НК РФ не позд. 25-го числа мес., следующего за истекшим нал. пер.	ст. 363 НК РФ; ст. 9 Закона НО: для орг. по итогам нал. пер. не поздн. 15 апр. след. года, ав. плат.: не поздн. 30 апр., 31 июл., 31 окт. тек. года; для ф.л. не поздн. 1 окт. след. года	п. 1 ст. 409 НК РФ: не поздн. 1 окт. след. года	п. 1 ст. 346.32 НК РФ: не поздн. 25-го числа первого мес. след. нал. пер.
Срок (сроки) представления налоговой декларации (расчетов авансовых платежей) (факульт.)	п. 5 ст. 174 НК РФ: не поздн. 25-го числа мес., следующего за истекшим нал. пер.	п. 1 ст. 229 НК РФ: не поздн. 30 апр. след. года	ст. 289 НК РФ: по итогам нал. пер. не поздн. 28 мар. след. года; по итогам отч. пер. не поздн. 28 календ. дней со дня	п. 2 ст. 345 НК РФ не поздн. послед. числа мес., следующего за истекшим нал. пер.	ст. 363.1 НК РФ: для орг. - не поздн. 1 фев. след. года		п. 3 ст. 346.32 НК РФ: не поздн. 20-го числа первого мес. след. нал. пер.

			оконч. отч. пер.			
--	--	--	------------------	--	--	--

ТЕСТЫ

1. Все государственные доходы в РФ можно условно поделить на:

- 1) частноправовые доходы и публично-правовые доходы;
- 2) доходы от налогов и доходы от штрафов;
- 3) частноправовые доходы и доходы от налогов.

2. В большинстве современных государств налоги представляют собой:

- 1) основные денежные частноправовые доходы;
- 2) основные натуральные публично-правовые доходы;
- 3) основные денежные публично-правовые доходы.

3. Поступления от налогов (таможенных пошлин, страховых взносов в ГВБФ) в консолидированный бюджет РФ и бюджеты ГВБФ:

- 1) составляют менее 50% от общего объема поступлений;
- 2) превышают 50% от общего объема поступлений;
- 3) полностью формируют консолидированный бюджет РФ и бюджеты ГВБФ.

4. Основной объем налоговых доходов федерального бюджета России формируется за счет платежей:

- 1) индивидуальных предпринимателей;
- 2) налогоплательщиков-организаций, не относящихся к категории крупнейших;
- 3) налогоплательщиков-организаций, относящихся к категории крупнейших.

5. Налоговое право регулирует:

- 1) общественные отношения по формированию доходной части бюджетов, а также связанные с ними отношения;
- 2) общественные отношения по уплате налогов и сборов, а также связанные с ними отношения;
- 3) общественные отношения по формированию доходной и исполнению расходной частей бюджетов.

6. Налоговое право отличается от иных отраслей права тем, что только оно:

- 1) реализует возможность ограничения права собственности на основании федерального закона;
- 2) по большей части направлено на ограничение права собственности частных субъектов в целях регулирования их предпринимательской деятельности;
- 3) по большей части направлено на ограничение права собственности частных субъектов в целях финансового обеспечения деятельности публично-правовых образований.

7. Отношения по уплате сборов:

- 1) не входят в предмет налогового права и регулируются правом сборов;
- 2) не входят в предмет налогового права и регулируются гражданским правом в силу возмездности сборов;
- 3) входят в предмет налогового права тогда, когда это прямо следует из законодательства о налогах и сборах.

8. Налоговое право:

- 1) не регулирует вопросы применения контрольно-кассовой техники и контроля за ее применением;
- 2) регулирует вопросы применения контрольно-кассовой техники и контроля за ее применением;
- 3) регулирует только вопросы контроля за применением контрольно-кассовой техники.

9. Нормы, регулирующие государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей налоговыми органами:

- 1) относятся к отрасли налогового права;
- 2) не имеют отношения к отрасли налогового права;
- 3) относятся к отрасли налогового права в части, регуливающей государственную регистрацию коммерческих юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

10. Метод налогового права обычно характеризуется как:

- 1) исключительно императивный;
- 2) в основном императивный, с элементами диспозитивности;
- 3) в основном диспозитивный с элементами императивности.

11. Основным способом правового регулирования в налоговом праве является:

- 1) дозволение;
- 2) запрет;
- 3) позитивное обязывание.

12. В соответствии с Конституцией РФ общие принципы налогообложения и сборов должны быть установлены:

- 1) федеральным конституционным законом;
- 2) федеральным законом;
- 3) Налоговым кодексом Российской Федерации.

13. В ст. 3 "Основные начала законодательства о налогах и сборах" НК РФ сформулированы:

- 1) все известные принципы налогового права;
- 2) основные принципы налогового права;

3) основные начала законодательства о налогах и сборах, не имеющие отношения к принципам налогового права.

14. Неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах должны толковаться в пользу:

- 1) налогоплательщика, если иное специально не предусмотрено в НК РФ;
- 2) налогоплательщика без дополнительных условий;
- 3) налогового органа, если иное не предусмотрено НК РФ.

15. В соответствии с п. 1 ст. 3 НК РФ при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога. Указанное положение является:

- 1) отражением общеправового принципа юридического равенства в налоговом праве;
- 2) межотраслевым принципом налогового права;
- 3) отражением общеправового принципа справедливости в налоговом праве.

16. В соответствии со ст. 55 Конституции РФ возможно ограничение права собственности федеральным законом. Данный принцип:

- 1) реализуется как в налоговом праве, так и в ряде иных отраслей права;
- 2) реализуется только в налоговом праве;
- 3) не имеет отношения к налоговому праву.

17. Принцип справедливости в налоговом праве реализован, только если обеспечено право частных субъектов на:

- 1) их независимость во взаимоотношениях с другими субъектами права и на возмездность этих взаимоотношений;
- 2) распределение общественных благ соразмерно потребностям данных субъектов права;
- 3) учет их возможностей при возложении обязанностей, направленных на удовлетворение общественных потребностей.

18. Принцип юридического равенства в налоговом праве соблюден, если:

- 1) все налогоплательщики без исключения обязаны уплачивать налоги в арифметически равном размере;
- 2) все налогоплательщики, относящиеся к одной категории, обязаны уплачивать налоги по единым правилам, относящимся к данной категории;
- 3) все налогоплательщики обязаны уплачивать налоги, исходя из их возможностей.

19. Пока не доказано обратное, действующим законом считается:

- 1) налогоплательщик, плательщик сборов и налоговый агент;
- 2) любой участник налоговых правоотношений, кроме налогового органа;
- 3) любой участник налоговых правоотношений, в том числе налоговый орган.

20. Федеральный закон, ухудшающий положение плательщика конкретного налога, предусматривает его вступление в силу со дня официальной публикации. Такой способ его вступления в силу:

1) невозможен, поскольку ст. 5 НК РФ запрещает немедленное вступление в силу актов законодательства о налогах, ухудшающих положение плательщика конкретного налога, а в силу п. 1 ст. 1 НК РФ данный Кодекс имеет приоритет перед иными федеральными законами;

2) возможен, поскольку ст. 5 НК РФ, регламентирующая вступление в силу актов законодательства о налогах, содержится в нормативном акте той же юридической силы (в федеральном законе), вследствие чего в другом федеральном законе возможно наличие особых правил его вступления в силу;

3) невозможен, поскольку в силу правовых позиций КС РФ немедленное вступление в силу актов законодательства о налогах, ухудшающих положение плательщика конкретного налога, запрещено.

21. В отрасли налогового права:

- 1) содержатся только императивные нормы;
- 2) в основном содержатся императивные нормы;
- 3) в основном содержатся диспозитивные нормы.

22. Отрасль налогового права обычно условно разделяется:

- 1) на общую, особенную и специальную части;
- 2) на первую часть и вторую часть;
- 3) на общую и особенную части.

23. Нормы, регламентирующие принудительное взыскание налога, относятся:

- 1) к общей части налогового права;
- 2) к особенной части налогового права;
- 3) к нормам-принципам.

24. Возможно условное разделение отрасли налогового права на:

- 1) федеральное налоговое право, налоговое право федеральных округов, региональное налоговое право, местное налоговое право;
- 2) международное и национальное налоговое право;
- 3) регистрационное право (государственная регистрация юридических лиц и индивидуальных предпринимателей), право налогов и сборов.

25. Основной объем норм налогового права составляют:

- 1) нормы-дефиниции;
- 2) нормы - правила поведения;
- 3) нормы-принципы.

26. В налоговом праве:

- 1) собственных норм-дефиниций не предусмотрено, но используются понятия и термины из других отраслей права;
- 2) предусмотрены собственные нормы-дефиниции, а также используются понятия и термины из других отраслей права;
- 3) исчерпывающий перечень собственных норм-дефиниций предусмотрен в ст. 11 НК РФ.

27. Понятие "юридическое лицо", используемое в налоговом праве, определено:

- 1) в НК РФ как коммерческая организация, извлекающая прибыль и обязанная уплачивать все установленные действующим законодательством налоги;
- 2) в НК РФ как организация (коммерческая или некоммерческая), обязанная встать на учет в налоговом органе и уплачивать все установленные действующим законодательством налоги при наличии объекта налогообложения;
- 3) в ГК РФ, как организация, которая имеет обособленное имущество и отвечает им по своим обязательствам, может от своего имени приобретать и осуществлять гражданские права и нести гражданские обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

28. Понятие "недоимка", как его определяет НК РФ, это:

- 1) сумма налога, не уплаченная в установленный законодательством о налогах срок, увеличенная на размер пени, начисленной на данную сумму налога;
- 2) сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок;
- 3) сумма налога, сбора, пени или штрафа, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

29. Исходя из нормативного определения сбор - это взнос:

- 1) взимаемый в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований;
- 2) уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщика юридически значимых действий;
- 3) уплата которого является условием осуществления плательщиком предпринимательской деятельности.

30. Налоговый кодекс РФ - это:

- 1) федеральный конституционный закон;
- 2) федеральный закон;
- 3) федеральный закон, имеющий приоритет над любыми другими федеральными законами, содержащими нормы налогового права.

31. Ратифицированные международные договоры РФ, содержащие положения, касающиеся налогообложения:

- 1) имеют приоритет над федеральными законами о налогах;
- 2) имеют равную юридическую силу с федеральными законами о налогах;
- 3) имеют приоритет над федеральными законами о налогах, если в международных договорах это прямо указано.

32. Основной объем норм федерального налогового права содержится:

- 1) в Конституции РФ;
- 2) в федеральных конституционных законах;
- 3) в федеральных законах.

33. Возможно ли вынесение на федеральный референдум вопроса о снижении ставки НДС по

продовольственным товарам?

- 1) возможно;
- 2) невозможно;
- 3) возможно, но только при наличии соответствующего заключения КС РФ.

34. Имеют ли право органы исполнительной власти принимать нормативные правовые акты, регулирующие налоговые правоотношения?

- 1) имеют в прямо предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях;
- 2) не имеют в силу общего запрета, установленного в НК РФ;
- 3) имеют, если очевидно необходима ликвидация пробела в правовом регулировании.

35. Содержатся ли в федеральных конституционных законах нормы налогового права?

- 1) содержатся;
- 2) не содержатся;
- 3) содержатся только в одном федеральном конституционном законе - в НК РФ.

36. Приказом ФНС России от 03.10.2012 N ММВ-7-8/662@ утверждена форма требования об уплате налога. Можно утверждать, что:

- 1) это незаконно, поскольку ФНС России и ее территориальные органы в соответствии с п. 2 ст. 4 НК РФ не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов;
- 2) это законно, поскольку НК РФ предусматривает специальные нормы, устанавливающие право ФНС России на принятие такого нормативного правового акта;
- 3) это законно, поскольку НК РФ не предусматривает прямого запрета на принятие такого нормативного правового акта.

37. Официальным опубликованием федерального закона, регламентирующего налоговые правоотношения на территории конкретного субъекта федерации, будет считаться первая публикация его полного текста:

- 1) в "Российской газете";
- 2) в издании, предусмотренном в качестве источника официальной публикации в Уставе (Конституции) данного субъекта федерации;
- 3) в журнале "Российский налоговый курьер".

38. Федеральный закон, вносящий изменения в НК РФ, официально опубликован в Собрании законодательства РФ за 15.09.2015, в "Российской газете" за 16.09.2015, в "Парламентской газете" за 17.09.2015. Какая дата будет являться датой официальной публикации?

- 1) 15.09.2015;
- 2) 16.09.2015;
- 3) 17.09.2015.

39. Может ли федеральный законодатель принять нормативный правовой акт, ухудшающий положение определенной категории налогоплательщиков?

- 1) может, право на принятие такого акта ничем не ограничено;
- 2) может, но право на принятие такого акта ограничено принципами справедливости и юридического равенства;
- 3) не может, поскольку это прямо запрещено Конституцией РФ.

40. Может ли федеральный законодатель принять нормативный правовой акт, улучшающий положение определенной категории налогоплательщиков?

- 1) может, право на принятие такого акта ничем не ограничено;
- 2) может, но право на принятие такого акта ограничено принципами справедливости и юридического равенства;
- 3) не может, поскольку это прямо запрещено Конституцией РФ.

41. Какой минимальный срок должен установить федеральный законодатель с момента официальной публикации закона о конкретном налоге, ухудшающего положение налогоплательщика, до его вступления в силу?

- 1) 10 дней;
- 2) 1 месяц;
- 3) такой федеральный закон может вступить в силу со дня официальной публикации.

42. Какой минимальный срок должен установить федеральный законодатель с момента официальной публикации закона о конкретном налоге, улучшающего положение налогоплательщика, до его вступления в силу?

- 1) 10 дней;
- 2) 1 месяц;
- 3) такой федеральный закон может вступить в силу со дня официальной публикации.

43. В соответствии с Конституцией РФ:

- 1) законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют;
- 2) законы, отменяющие налоги или улучшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют;
- 3) законы, устанавливающие новые налоги или улучшающие положение налогоплательщиков, имеют обязательную обратную силу.

44. В любом случае имеют обратную силу нормативные правовые акты законодательства о налогах:

- 1) предоставляющие налоговые льготы, отменяющие обязанность по представлению налоговых деклараций;
- 2) устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах;
- 3) отменяющие налоги или снижающие их размер.

45. Какие нормативные акты законодательства о налогах и сборах могут иметь обратную силу?

- 1) такие акты не могут приниматься в силу запрета, установленного в ст. 57 Конституции РФ;
- 2) акты, улучшающие положение частных субъектов, если прямо предусматривают это;
- 3) любые акты, прямо предусматривающие их распространение на уже прошедший период времени.

46. Закон субъекта Федерации, ухудшающий положение налогоплательщика, вступает в силу:

1. по истечении десяти дней после дня его официального опубликования, если в самом законе не установлен иной порядок его вступления в силу;
2. по истечении тридцати дней после дня его официального опубликования, если в самом законе не установлен иной порядок его вступления в силу, но не ранее его регистрации в Минюсте РФ;
3. не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

47. Законом субъекта Федерации (опубликован 14.04.2015) повышены ставки транспортного налога. Данный Закон предусматривает его вступление в силу с 14.05.2015. Срок уплаты налога за 2015 год установлен как 01.10.2016, налоговый период по транспортному налогу - календарный год. Можно утверждать, что данный Закон может быть применен в отношении транспортного налога, подлежащего уплате:

- 1) за 2015 год (за период с 14.05.2015);
- 2) за весь период 2015 года;
- 3) за 2016 год.

48. Законом субъекта Федерации (опубликован 02.12.2014) повышены ставки транспортного налога. Данный Закон предусматривает его вступление в силу с 01.01.2015. Можно утверждать, что данный Закон может быть применен в отношении транспортного налога, подлежащего уплате:

- 1) за 2014 год;
- 2) за 2015 год;
- 3) за 2016 год.

49. Региональный нормативный правовой акт об утверждении результатов определения кадастровой стоимости земельных участков официально опубликован 25.12.2014; кадастровая стоимость повышена. Соответственно, для целей обложения земельным налогом он подлежит применению:

- 1) с 25.12.2014;
- 2) с 01.01.2016;
- 3) с 01.01.2015.

50. Если в тексте НК РФ предусмотрен срок, исчисляемый в днях, то данный срок исчисляется:

- 1) в рабочих днях;
- 2) в календарных днях;
- 3) в календарных днях без учета нерабочих праздничных дней.

51. В соответствии с п. 6 ст. 69 НК РФ требование об уплате налога может быть направлено по почте заказным письмом. В этом случае оно считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. В данной норме имеются в виду:

- 1) календарные дни;
- 2) рабочие дни;
- 3) праздничные нерабочие дни.

52. В соответствии с общими положениями НК РФ течение срока начинается:

- 1) в ту календарную дату или в дату наступления события (совершения действия), которым определено его начало;

2) в первый рабочий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало;

3) на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало.

53. Налоговый орган в порядке ст. 93 НК РФ истребовал у налогоплательщика документы. Срок представления документов истекает 22.10.2015. В указанную дату налогоплательщик не может представить документы непосредственно в налоговый орган до окончания рабочего дня. Соответственно, налогоплательщику следует:

- 1) направить документы по почте на адрес налогового органа до 24 часов 22.10.2015;
- 2) требовать у охранника здания налогового органа принятия документов до 24 часов 22.10.2015;
- 3) передать документы своему уполномоченному представителю до 24 часов 22.10.2015.

54. Некоммерческие организации - юридические лица в РФ:

1) не уплачивают никаких налогов в силу их особой социальной значимости;

2) не уплачивают никаких налогов в силу отсутствия у них налоговой правоспособности;

3) обязаны уплачивать налоги при возникновении в их деятельности объекта налогообложения и отсутствии (недостаточности) освобождений (льгот, вычетов, расходов).

55. НК РФ обычно возлагает на индивидуальных предпринимателей:

- 1) те же обязанности, что и на физических лиц без такого статуса;
- 2) больший объем обязанностей по сравнению с физическими лицами без такого статуса;
- 3) только обязанности по уплате законно установленных налогов.

56. Физические лица, не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства РФ, по результатам своей предпринимательской деятельности обязаны уплачивать налоги:

- 1) как лица без статуса индивидуального предпринимателя;
- 2) как индивидуальные предприниматели;
- 3) как коммерческие юридические лица.

57. Филиалы российских юридических лиц:

1) являются налогоплательщиками и обязаны уплачивать все налоги при возникновении в их деятельности объекта налогообложения и отсутствии (недостаточности) освобождений (льгот, вычетов, расходов);

2) являются налогоплательщиками региональных и местных налогов;

3) не являются налогоплательщиками.

58. В законе о некотором налоге, введенном в РФ, в качестве налогоплательщиков установлены физические лица. Соответственно, обязанность по уплате этого налога может возникнуть:

1) только у граждан РФ;

2) только у граждан РФ, проживающих на территории России не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев;

3) у граждан РФ, у иностранных граждан, у лиц без гражданства.

59. В ст. 143 НК РФ в качестве налогоплательщиков НДС указаны в т.ч. организации. Следовательно:

1) все российские юридические лица по итогам каждого квартала обязаны уплачивать НДС;

2) все российские юридические лица обязаны уплачивать НДС при возникновении в их деятельности объекта налогообложения и отсутствии (недостаточности) освобождений (вычетов);

3) все российские организации (вне зависимости от наличия у них статуса юридического лица) обязаны уплачивать НДС при возникновении в их деятельности объекта налогообложения и отсутствии (недостаточности) освобождений (вычетов).

60. В принципе не может выступать в качестве налогоплательщика:

- 1) налоговая инспекция;
- 2) орган исполнительной власти субъекта РФ;
- 3) субъект РФ.

61. Налоговые инспекции могут являться:

- 1) только публичными участниками налоговых правоотношений;
- 2) как публичными, так и частными участниками налоговых правоотношений;
- 3) только частными участниками налоговых правоотношений.

62. Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования могут являться:

- 1) только публичными участниками налоговых правоотношений;
- 2) как публичными, так и частными участниками налоговых правоотношений;
- 3) только частными участниками налоговых правоотношений.

63. Существуют ли субъекты налогового права, не поименованные в ст. 9 НК РФ?

- 1) не существуют, так как перечень в ст. 9 НК РФ является закрытым;
- 2) существуют, поскольку перечень в ст. 9 НК РФ является открытым;
- 3) существуют, несмотря на то что перечень в ст. 9 НК РФ является закрытым.

64. Директор организации, действующий на основании учредительных документов, является:

- 1) законным представителем организации в налоговых правоотношениях;
- 2) уполномоченным представителем организации в налоговых правоотношениях;
- 3) лицом, обязанным уплачивать налоги за данную организацию.

65. Как можно исчерпывающим образом подразделить всех субъектов налогового права?

- 1) налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты;
- 2) публичные субъекты, частные субъекты;
- 3) налоговые органы, налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты.

66. С какого момента возникает налоговая дееспособность у российского юридического лица?

- 1) с момента государственной регистрации в качестве юридического лица;
- 2) с момента постановки на учет в налоговой инспекции в качестве налогоплательщика;
- 3) с момента появления в деятельности юридического лица объекта налогообложения.

67. Может ли физическое лицо, не осуществляющее предпринимательской деятельности, являться налогоплательщиком НДФЛ?

- 1) может при получении налогооблагаемого дохода и отсутствии (недостаточности) вычетов (льгот, расходов);
- 2) не может, поскольку такие лица не являются субъектами налогового права;
- 3) не может, поскольку налогообложению подлежит только доход, полученный от предпринимательской деятельности.

68. Может ли годовалый младенец стать налогоплательщиком?

- 1) не может, поскольку до появления самостоятельной гражданской дееспособности статус налогоплательщика у физического лица не возникает;
- 2) может, если приобретет обязанность по уплате конкретного налога через действия своих представителей;
- 3) может, если обязанность по уплате конкретного налога будет специально возложена на недееспособных лиц нормативным актом законодательства о налогах.

69. В качестве основного права налогоплательщика можно указать:

- 1) право на информацию об условиях налогообложения, правах и обязанностях участников налоговых правоотношений;
- 2) право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам;
- 3) право на обжалование неправомерных актов и требований налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц.

70. Налогоплательщики в соответствии с НК РФ имеют право:

- 1) требовать от налоговых органов пени за несвоевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов;
- 2) исползовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;
- 3) на возмещение в полном объеме убытков, причиненных любыми актами налоговых органов.

71. Права налогоплательщиков:

- 1) предусмотрены только в первой части НК РФ, вторая часть регламентирует исключительно обязанности налогоплательщиков;
- 2) предусмотрены как в первой, так и во второй части НК РФ;
- 3) перечислены в виде закрытого перечня в ст. 21 НК РФ.

72. Налоговую тайну в соответствии с НК РФ составляют:

- 1) сведения о суммарном объеме задолженности по налогам (авансовым платежам, сборам, пеням, штрафам), числящиеся за конкретным налогоплательщиком, подлежащие указанию налоговым органом в решении о взыскании налога и не подлежащие разглашению судебным приставом-исполнителем;
- 2) любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений, прямо указанных в НК РФ;
- 3) переданные налогоплательщиком в налоговый орган сведения (в виде налоговой декларации, расчета, запроса, письма, иного документа) с пометкой "не для передачи третьим лицам".

73. Налогоплательщик имеет право получить информацию о порядке исчисления и уплаты

налогов и сборов:

- 1) бесплатно от налогового органа по месту учета;
- 2) бесплатно от любого налогового органа;
- 3) от налогового органа по месту учета за плату в соответствии с тарифами, утвержденными ФНС России.

74. Обязанности налогоплательщика:

- 1) в общем виде урегулированы в ст. 23 НК РФ, но регламентируются и в иных положениях законодательства о налогах;
- 2) полностью урегулированы в ст. 23 НК РФ;
- 3) полностью урегулированы в части первой НК РФ.

75. В качестве основной обязанности налогоплательщика можно обозначить:

- 1) выполнение законных требований налоговых органов;
- 2) уплату законно установленных налогов;
- 3) представление налоговых деклараций.

76. Налогоплательщики в общем случае обязаны обеспечивать сохранность документов, подтверждающих уплату налогов:

- 1) в течение трех лет;
- 2) в течение четырех лет;
- 3) в течение пяти лет.

77. Налогоплательщики в общем случае обязаны обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов:

- 1) в течение трех лет;
- 2) в течение четырех лет;
- 3) в течение пяти лет.

78. Отметьте правильное утверждение:

- 1) физическое лицо, сменившее место жительства, обязано в срок не позднее одного месяца встать на учет в налоговой инспекции по новому месту жительства;
- 2) российская организация, владеющая зарегистрированным в ГИБДД автомобилем, обязана не позднее одного месяца с момента регистрации автомобиля известить об этом налоговую инспекцию по месту своей регистрации;
- 3) российская организация, создавшая обособленное подразделение в РФ (за исключением филиала или представительства), обязана в течение одного месяца сообщить об этом в налоговую инспекцию по месту своего нахождения с целью постановки на учет в налоговой инспекции по месту нахождения обособленного подразделения.

79. Уплата сбора:

- 1) является единственным (достаточным) условием для совершения в отношении плательщика юридически значимых действий;
- 2) никак не связана с совершением в отношении плательщика юридически значимых действий;
- 3) является одним из условий для совершения в отношении плательщика юридически значимых действий.

80. Является ли уплата государственной пошлины достаточным условием для рассмотрения судом спора между истцом и ответчиком?

- 1) является;
- 2) не является;
- 3) является, если плательщиком пошлины выступает физическое лицо.

81. Может ли налоговый орган отказать налогоплательщику в принятии налоговой декларации?

- 1) может при очевидно неверном исчислении налога в декларации;
- 2) не может при условии представления декларации по установленной форме;
- 3) не может ни при каких обстоятельствах.

82. Налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган:

- 1) только лично с предъявлением документа, удостоверяющего личность;
- 2) лично, а в случае невозможности личного представления - по почте, через представителя, по телекоммуникационным каналам связи, через личный кабинет налогоплательщика;
- 3) по выбору налогоплательщика: лично, по почте, через представителя, по телекоммуникационным каналам связи, через личный кабинет налогоплательщика.

83. Налогоплательщик решил представить налоговую декларацию по почте. В соответствии с НК РФ ему следует направить декларацию в виде:

- 1) обычного почтового отправления;
- 2) почтового отправления с описью вложения;
- 3) почтового отправления с описью вложения и уведомлением о доставке.

84. В соответствии с НК РФ плательщики сборов:

- 1) имеют те же права, что и налогоплательщики;
- 2) имеют те же обязанности, что и налогоплательщики;
- 3) имеют те же права и обязанности, что и налогоплательщики.

85. В соответствии с НК РФ налоговыми агентами признаются:

- 1) лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ;
- 2) физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц;
- 3) организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

86. Налоговые агенты по НК РФ обязаны:

- 1) исчислять, удерживать у налогоплательщика и перечислять в бюджетную систему налоги;
- 2) уплачивать в бюджетную систему налоги за налогоплательщика;
- 3) принимать от налогоплательщика денежные средства в уплату налогов и перечислять их в бюджетную систему.

87. Если налоговый агент не может удержать налог у налогоплательщика, то налоговый агент обязан:

- 1) уплатить налог из собственных средств;
- 2) письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика;
- 3) истребовать налог у налогоплательщика, а в случае отказа - обратиться в суд с иском к налогоплательщику, взыскать с него налог и перечислить его в бюджетную систему.

88. Органы, осуществляющие регистрацию актов гражданского состояния физических лиц, в соответствии с НК РФ обязаны:

- 1) требовать при регистрации брака справку из налогового органа об отсутствии задолженности по уплате поимущественных налогов;
- 2) сообщать о фактах рождения и смерти физических лиц в налоговые органы по месту своего нахождения;
- 3) сообщать о фактах вступления в брак (расторжения брака) физических лиц в органы ФМС по месту своего нахождения.

89. Органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, в соответствии с НК РФ обязаны:

- 1) до регистрации данных сделок требовать уплаты налога на имущество с лиц, совершающих сделки;
- 2) сообщать сведения в налоговые органы о всех лицах, уклоняющихся от уплаты налога на имущество на подведомственной этим органам территории;
- 3) сообщать сведения о недвижимом имуществе, зарегистрированном в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и о его владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения.

90. Органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств, в соответствии с НК РФ обязаны:

- 1) требовать уплаты транспортного налога со всех лиц, регистрирующих транспортные средства, до их регистрации;
- 2) сообщать сведения в налоговые органы о всех лицах, уклоняющихся от уплаты транспортного налога на подведомственной этим органам территории;
- 3) сообщать сведения о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах и об их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения.

91. Банки в соответствии с НК РФ по общему правилу обязаны исполнять поручение налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему РФ:

- 1) в течение одного календарного дня, следующего за днем получения такого поручения;
- 2) в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения;
- 3) в течение операционного дня, в котором получено такое поручение.

92. НК РФ предусматривает, что банки обязаны исполнять поручение налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему РФ в очередности, установленной:

- 1) гражданским законодательством РФ;

- 2) налоговым законодательством РФ;
- 3) решением налогового органа применительно к конкретному банку.

93. Банки, исполняя поручение налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему РФ:

- 1) взимают плату за обслуживание по указанной операции в соответствии с тарифами, установленными самим банком;
- 2) взимают плату за обслуживание по указанной операции в соответствии с тарифами, установленными ЦБ РФ;
- 3) не взимают плату за обслуживание по указанной операции.

94. Налоговые органы в соответствии с НК РФ имеют право проводить:

- 1) проверки выдачи организациями и индивидуальными предпринимателями кассовых чеков;
- 2) проверки соблюдения законодательства о государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей;
- 3) выездные и камеральные налоговые проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов.

95. В соответствии с НК РФ налоговые органы имеют право:

- 1) в порядке, установленном НК РФ, арестовывать и реализовывать имущество налогоплательщика в погашение задолженности по налогам (пеням, штрафам);
- 2) взыскивать недоимки, а также пени, проценты и штрафы в случаях и порядке, которые установлены в НК РФ;
- 3) при отсутствии у налогоплательщика денежных средств передавать материалы для решения вопроса о возбуждения уголовного дела в следственные органы.

96. Налоговые органы в соответствии с НК РФ обязаны:

- 1) принимать решения о возврате налогоплательщику сумм излишне уплаченных налогов;
- 2) в срок не более чем пять рабочих дней со дня представления документов осуществлять государственную регистрацию физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;
- 3) принимать решения о возможности применения налогоплательщиком налоговых льгот.

97. Органы внутренних дел в соответствии с НК РФ:

- 1) проводят документальные налоговые проверки; взыскивают недоимки, а также пени, проценты и штрафы;
- 2) по запросу налоговых органов участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках;
- 3) руководствуются письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах.

98. Путем принятия индивидуального акта налоговый орган:

- 1) может породить правоотношение по уплате налога в специально указанных в законодательстве случаях; изменить или прекратить данное правоотношение налоговый орган не может;
- 2) не может ни породить, ни изменить, ни прекратить правоотношение по уплате налога;
- 3) может изменить или прекратить правоотношение по уплате налога в специально указанных в законодательстве случаях; породить данное правоотношение налоговый орган не может.

99. Всегда ли одним из участников налогового правоотношения является орган исполнительной власти?

- 1) орган исполнительной власти всегда является одним из участников налогового правоотношения;
- 2) существуют налоговые правоотношения, в которых органы исполнительной власти не участвуют;
- 3) органы исполнительной власти никогда не участвуют в налоговых правоотношениях.

100. Какие налоговые правоотношения являются наиболее массовыми?

- 1) правоотношения по взысканию налогов;
- 2) правоотношения по уплате налогов;
- 3) правоотношения по установлению и введению налогов.

101. Может ли налоговый орган инициировать возникновение каких-либо налоговых правоотношений?

- 1) налоговый орган может инициировать возникновение всех без исключения налоговых правоотношений;
- 2) налоговый орган может инициировать возникновение некоторых налоговых правоотношений;
- 3) налоговый орган не может инициировать возникновение каких-либо налоговых правоотношений.

102. Правоотношение по уплате налога может быть охарактеризовано как:

- 1) имущественное, предусматривающее одностороннюю обязанность налогоплательщика;
- 2) неимущественное, предусматривающее одностороннюю обязанность налогоплательщика;
- 3) имущественное, предусматривающее одностороннюю обязанность публично-правового

образования.

103. Правоотношение налогового контроля может быть охарактеризовано как:

- 1) имущественное, предусматривающее одностороннюю обязанность контролируемого субъекта;
- 2) неимущественное, предусматривающее одностороннюю обязанность контролируемого субъекта;
- 3) неимущественное, предусматривающее права и обязанности контролирующего и контролируемого субъектов.

104. Законодатель может установить, что правоотношение по уплате некоторого налога возникает:

- 1) в результате любой деятельности налогоплательщика по усмотрению законодателя;
- 2) в результате любой правомерной деятельности налогоплательщика;
- 3) в результате правомерной деятельности налогоплательщика, имеющей экономическое содержание и результат.

105. НК РФ не регулирует правоотношений:

- 1) по установлению налогов и сборов в РФ;
- 2) возникающих в процессе осуществления налогового контроля;
- 3) возникающих в процессе привлечения к ответственности за совершение налогового преступления.

106. Исходя из нормативного определения налог - это:

- 1) индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований;
- 2) индивидуально возмездный платеж, взимаемый в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований;
- 3) индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый в целях регулирования наиболее важных видов экономической деятельности.

107. Алименты отличаются от налогов тем, что:

- 1) алименты не являются индивидуальными платежами;
- 2) алименты не являются безвозмездными платежами;
- 3) алименты не уплачиваются в целях финансового обеспечения деятельности публично-правовых образований.

108. Штрафы отличаются от налогов тем, что:

- 1) штрафы не являются индивидуальными платежами;
- 2) штрафы не уплачиваются в целях финансового обеспечения деятельности публично-правовых образований;
- 3) штрафы не являются безвозмездными платежами.

109. В п. 5 ст. 3 НК РФ установлено, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ. Следовательно, если некоторый платеж по существу является налогом, но урегулирован федеральным законом вне НК РФ, то:

- 1) данный платеж должен уплачиваться и может быть принудительно взыскан;
- 2) требования по его уплате можно игнорировать;
- 3) данный платеж должен уплачиваться, но не может быть принудительно взыскан.

110. Устанавливая налог, публичная власть преследует:

- 1) исключительно фискальную цель;
- 2) фискальную цель, но не исключена цель косвенного регулирования правомерной деятельности частных субъектов;
- 3) только цель косвенного регулирования правомерной деятельности частных субъектов.

111. Регулирующая функция конкретного налога заключается в том, что в законе об этом налоге:

- 1) установлены виды экономической деятельности, которые должен осуществлять налогоплательщик, а также в какой именно сумме он обязан уплатить налог по их результатам;
- 2) предусмотрены более или менее обременительные налоговые последствия определенных видов правомерной экономической деятельности;
- 3) предусмотрены более или менее обременительные налоговые последствия определенных видов правомерной экономической деятельности.

112. Используя регулирующую функцию налога, государство стремится оказывать воздействие на:

- 1) правомерную деятельность частных субъектов;
- 2) неправомерную деятельность частных субъектов;
- 3) любую деятельность частных субъектов по усмотрению государства.

113. Действующий перечень федеральных, региональных и местных налогов установлен в:

- 1) Конституции РФ;
- 2) НК РФ;
- 3) Законе РФ "Об основах налоговой системы в РФ".

114. Какой из приведенных перечней является нормативной классификацией налогов в НК РФ?

- 1) федеральные, региональные и местные налоги;
- 2) регулярные и разовые налоги;
- 3) прямые и косвенные налоги.

115. С точки зрения НК РФ налог, уплачиваемый в связи с применением специального налогового режима (ЕСХН, УСН, ЕНВД, патентной системы налогообложения и др.), является:

- 1) федеральным налогом;
- 2) региональным налогом;
- 3) местным налогом.

116. Отметьте правильное утверждение:

- 1) федеральный налог зачисляется только в федеральный бюджет, региональный налог - только в региональный бюджет, местный - только в местный бюджет;
- 2) местный налог по общему правилу зачисляется в местный бюджет, но может полностью (частично) зачисляться в федеральный (региональный) бюджеты;
- 3) федеральный налог по общему правилу зачисляется в федеральный бюджет, но может полностью (частично) зачисляться в региональный (местный) бюджеты.

117. Определение вида налога (федеральный, региональный, местный) принципиально важно для решения вопроса о:

- 1) порядке взыскания этого налога;
- 2) порядке привлечения налогоплательщика к ответственности за его неуплату;
- 3) зачете переплаты в счет погашения недоимки по этому налогу.

118. Местный орган исполнительной власти:

- 1) имеет право по своему усмотрению установить на подведомственной территории местные налоги;
- 2) не может устанавливать местные налоги и регулировать их уплату;
- 3) обязан установить на подведомственной территории все местные налоги в силу требований ст. 57 Конституции РФ.

119. В поимущественных налогах способность налогоплательщика к их уплате:

- 1) презюмируется;
- 2) является действительной;
- 3) не учитывается законодателем.

120. В налогах на доход (прибыль) при условии получения дохода в денежной форме способность налогоплательщика к их уплате:

- 1) презюмируется;
- 2) является действительной;
- 3) не принципиальна.

121. В косвенных налогах обычно предполагается, что:

- 1) юридический налогоплательщик не перелагает налог на фактического налогоплательщика;
- 2) фактический налогоплательщик перелагает налог на юридического налогоплательщика;
- 3) юридический налогоплательщик перелагает налог на фактического налогоплательщика.

122. Как обозначаются налоги, в которых юридический и фактический налогоплательщики совпадают?

- 1) косвенные налоги;
- 2) разовые налоги;
- 3) прямые налоги.

123. Как обозначаются налоги, в которых юридический и фактический налогоплательщики не совпадают?

- 1) косвенные налоги;
- 2) разовые налоги;
- 3) прямые налоги.

124. Наследник умершего индивидуального предпринимателя принял наследство. Налоговая инспекция предложила наследнику уплатить НДФЛ, не уплаченный наследодателем. Действия налогового органа:

- 1) правомерны, поскольку НК РФ предусматривает универсальное правопреемство в части обязанности по уплате любых налогов;

2) неправомерны, поскольку НК РФ не предусматривает никакого правопреемства в части обязанности по уплате налогов;

3) неправомерны, поскольку НК РФ не предусматривает правопреемства в части обязанности по уплате НДФЛ.

125. Наследник умершего индивидуального предпринимателя принял наследство. Налоговая инспекция предложила наследнику уплатить транспортный налог за легковой автомобиль, не уплаченный наследодателем. Действия налогового органа:

1) правомерны, поскольку НК РФ предусматривает универсальное правопреемство в части обязанности по уплате любых налогов;

2) неправомерны, поскольку НК РФ не предусматривает никакого правопреемства в части обязанности по уплате налогов;

3) правомерны, поскольку НК РФ предусматривает правопреемство в части обязанности по уплате транспортного налога.

126. Круг налогоплательщиков федерального налога устанавливается:

1) в федеральных законах;

2) в федеральных конституционных законах;

3) в актах КС РФ.

127. Круг налогоплательщиков регионального налога устанавливается:

1) в федеральных законах;

2) в приказах ФНС России;

3) в региональных законах.

128. Круг налогоплательщиков местного налога устанавливается:

1) в федеральных законах;

2) в актах местных органов исполнительной власти;

3) в актах местных органов представительной власти.

129. Обязанность по уплате налога является следствием:

1) принятия налоговым органом правоприменительного акта - документа (требования об уплате налога);

2) совершения налогоплательщиком действий, указанных в нормативном акте о налоге, как основания для возникновения обязанности по его уплате;

3) принятия органом исполнительной власти соответствующего уровня решения об обязанности определенной категории налогоплательщиков уплатить налог.

130. Объект налогообложения в науке налогового права обычно определяется как:

1) явление материального мира, находящееся в определенной связи с налогоплательщиком и обладающее стоимостной, физической или иной характеристикой;

2) юридический факт (факты), наличие которого(-ых) установлено в законодательстве о налогах в качестве основания для возникновения у налогоплательщика обязанности по уплате налога;

3) стоимостная, физическая или иная характеристика предмета налогообложения.

131. Объект налогообложения как юридический факт может быть для налогоплательщика:

1) событием или состоянием (являющимся результатом действия);

2) действием или событием;

3) действием или состоянием (являющимся результатом действия).

132. Какой набор элементов является минимально необходимым для того, чтобы налог являлся установленным и мог уплачиваться?

1) налогоплательщик, объект налога, сумма налога (способ ее исчисления), срок (периодичность) уплаты, получатель платежа;

2) налогоплательщик, сумма налога (способ ее исчисления), срок (периодичность) уплаты, получатель платежа;

3) налогоплательщик, объект налога, сумма налога (способ ее исчисления), срок (периодичность) уплаты, получатель платежа, налоговые льготы.

133. Юридический состав налога в науке налогового права обычно определяется как:

1) система нормативных правовых актов, регламентирующих уплату этого налога;

2) система существенных элементов налога, которые минимально необходимы для его однозначного исчисления и уплаты;

3) совокупность юридических фактов, в результате появления которой у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога.

134. Наука налогового права выделяет такой элемент налога, не установленный в НК РФ, как:

1) объект налогообложения;

2) предмет налогообложения;

3) налоговая база.

135. Предмет налогообложения в науке налогового права обычно определяется как:

1) явление материального мира, находящееся в определенной связи с налогоплательщиком и обладающее стоимостной, физической или иной характеристикой;

2) юридический факт (факты), наличие которого установлено в законодательстве о налогах в качестве основания для возникновения у налогоплательщика обязанности по уплате налога;

3) стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения.

136. Объект налогообложения по федеральному налогу устанавливается:

1) в федеральных законах;

2) в федеральных конституционных законах;

3) в постановлениях Правительства РФ, принятых на основании федеральных законов.

137. Объект налогообложения по региональному налогу устанавливается:

1) в региональных законах;

2) в актах КС РФ - для юридических лиц, в актах ВС РФ - для физических лиц;

3) в федеральных законах.

138. Объект налогообложения по местному налогу устанавливается:

1) в актах местных органов представительной власти;

2) в федеральных законах;

3) в приказах ФНС России.

139. Объект налогообложения в соответствии с нормативным определением - это:

1) 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;

2) деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц;

3) реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

140. Товар в соответствии с НК РФ - это:

1) любое имущество, не изъятое из гражданского оборота, а в случаях, предусмотренных НК РФ, - имущество, изъятое из гражданского оборота;

2) любое имущество;

3) любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

141. В соответствии с НК РФ реализацией товаров организацией или индивидуальным предпринимателем является:

1) передача имущества организацией или индивидуальным предпринимателем другому лицу;

2) передача на возмездной основе права собственности на товары одним лицом для другого лица;

3) заключение договора купли-продажи товаров.

142. Нормативное определение работ в целях НК РФ:

1) деятельность, осуществляемая одним лицом в пользу другого лица, за исключением деятельности органов государственной власти и управления;

2) деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности;

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

143. В соответствии с НК РФ реализацией работ организацией или индивидуальным предпринимателем будет являться:

1) фактическое выполнение работ для другого лица;

2) принятие на себя обязанности по выполнению работ для другого лица;

3) передача на возмездной основе результатов выполненных работ другому лицу.

144. Нормативное определение услуг в целях НК РФ:

1) деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности;

2) деятельность, осуществляемая одним лицом в пользу другого лица, за исключением деятельности органов государственной власти и управления;

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

145. В соответствии с НК РФ организация или индивидуальный предприниматель реализует услуги, если имеет место:

- 1) возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу;
- 2) получение денежных средств от другого лица в качестве предоплаты за услуги;
- 3) заключение договора возмездного оказания услуг для другого лица.

146. Налоговая база в науке налогового права обычно определяется как:

- 1) явление материального мира, находящееся в определенной связи с налогоплательщиком и обладающее стоимостной, физической или иной характеристикой;
- 2) количественное выражение предмета налога через масштаб налога и единицу налога;
- 3) юридический факт (факты), наличие которого установлено в законодательстве о налогах в качестве основания для возникновения у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

147. Налоговая ставка в науке налогового права обычно определяется как:

- 1) стоимостная, физическая или иная характеристика предмета налога;
- 2) количественное выражение предмета налога через масштаб налога и единицу налога;
- 3) размер налога (в рублях) на единицу налога.

148. С точки зрения науки налогового права налоговые ставки могут быть:

- 1) обычными, заградительными;
- 2) рублевыми, валютными;
- 3) твердыми, процентными, комбинированными.

149. Региональный законодатель установил ставку транспортного налога в размере, превышающем предел, установленный в НК РФ. В этом случае:

- 1) применяется предельная ставка, установленная в НК РФ;
- 2) транспортный налог на территории данного субъекта РФ не является установленным;
- 3) вопрос о том, установлен ли транспортный налог на территории данного субъекта РФ, находится в исключительной компетенции КС РФ.

150. Депутат внес в Законодательное Собрание Нижегородской области законопроект, снижающий ставку НДС на территории области с 18% до 12% для организаций, осуществляющих обработку (переработку) древесины. Данный законопроект:

- 1) может быть принят, но не позднее одного месяца до дня внесения в Законодательное Собрание проекта закона о бюджете области на очередной год;
- 2) не может быть принят, поскольку в НК РФ прав законодательных органов субъектов РФ по регулированию ставки НДС не предусмотрено;
- 3) не может быть принят, поскольку ставка НДС может быть снижена на региональном уровне только до 15%.

151. С точки зрения науки налогового права налоговые ставки могут быть:

- 1) пропорциональными, а в указанных в Конституции РФ случаях - прогрессивными или регрессивными;
- 2) пропорциональными, прогрессивными, регрессивными;
- 3) только прогрессивными.

152. В соответствии с нормативным определением под налоговым периодом понимается:

- 1) календарный месяц или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется сумма налоговых льгот;
- 2) календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате;
- 3) период времени применительно к конкретному налогу, в течение которого налогоплательщик осуществлял облагаемую данным налогом деятельность.

153. Налоговый период с точки зрения науки налогового права:

- 1) может отсутствовать в некоторых налогах;
- 2) обязательный элемент для любого налога;
- 3) обязательный элемент только для федеральных налогов.

154. У налогов, установленных в РФ, максимальный размер налогового периода установлен как:

- 1) календарный год;
- 2) календарный месяц;
- 3) квартал.

155. Налоговый период всегда устанавливается в налогах:

- 1) в качестве объектов которых установлен юридический факт - состояние;
- 2) являющихся косвенными;
- 3) в качестве объектов которых установлен юридический факт - действие.

156. В соответствии с НК РФ налоговый период в некоторых налогах может быть разделен:

- 1) на расчетные периоды;
- 2) на отчетные периоды;
- 3) на периоды осуществления предпринимательской деятельности.

157. В соответствии с правовой позицией ВАС РФ обязанность по уплате конкретного налога возникает у налогоплательщика:

- 1) как результат проведения налоговым органом проверки, доначисления этого налога и последующего истребования путем направления требования об уплате налога;
- 2) вследствие наступления срока уплаты этого налога, а для косвенных налогов - вследствие получения налогоплательщиком с покупателя суммы налога в составе цены товара;
- 3) вследствие появления в деятельности налогоплательщика объекта налогообложения по этому налогу (а также окончания налогового периода - для периодических налогов).

158. Должен ли вор с точки зрения НК РФ уплатить НДФЛ с украденных им и потраченных денег?

- 1) нет, поскольку прав на данные деньги он не приобретает;
- 2) да, поскольку в противном случае был бы нарушен принцип юридического равенства налогоплательщиков;
- 3) да, но только в том случае, если факт кражи установлен судом.

159. Срок уплаты налога с точки зрения науки налогового права - это:

- 1) момент времени, устанавливаемый налоговыми органами применительно к каждому налогу, до наступления которого налогоплательщик обязан уплатить налог;
- 2) определенная (определимая) календарная дата, следующая из акта законодательства о налогах, не позднее которой налогоплательщик обязан уплатить налог;
- 3) срок добровольного исполнения требования об уплате налога, который не может быть менее 10 календарных дней с момента его получения.

160. Отметьте правильное утверждение.

- 1) законодатель по любому налогу предписывает уплатить полную сумму налога в срок, установленный по окончании налогового периода;
- 2) применительно к конкретному налогу может предусматриваться уплата в течение налогового периода предварительных платежей по налогу - авансовых платежей;
- 3) любой налог должен быть полностью выплачен до окончания налогового периода предварительными платежами по налогу - авансовыми платежами.

161. Срок уплаты ЕНВД за соответствующий квартал - не позднее 25 числа следующего месяца (п. 1 ст. 346.32 НК РФ). 25.01.2015 - воскресенье. Соответственно, ЕНВД за IV квартал 2014 года должен быть уплачен не позднее:

- 1) 23.01.2015;
- 2) 26.01.2015;
- 3) 25.01.2015.

162. В соответствии с п. 1 ст. 174 НК РФ уплата НДС за истекший налоговый период производится равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом (квартал - ст. 163 НК РФ). Как должен налогоплательщик уплатить НДС в сумме 3000 руб. по итогам IV квартала 2015 года (без учета выходных и праздничных дней)?

- 1) 3000 руб. не позднее 25.01.2016;
- 2) по 1000 руб. не позднее 25.10.2015, 25.11.2015 и 25.12.2015;
- 3) по 1000 руб. не позднее 25.01.2016, 25.02.2016 и 25.03.2016.

163. Изменением срока уплаты налога и сбора в соответствии с НК РФ признается:

- 1) перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок;
- 2) перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более ранний срок;
- 3) перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более ранний либо более поздний срок.

164. В соответствии с НК РФ налог должен исчисляться:

- 1) только налогоплательщиком;
- 2) налогоплательщиком, налоговым органом, налоговым агентом в зависимости от вида налога;
- 3) налогоплательщиком, налоговым органом, налоговым агентом, уполномоченным представителем налогоплательщика в зависимости от вида налога.

165. Примером налога, который исчисляется налоговым агентом, является:

- 1) водный налог;
- 2) ЕНВД;
- 3) НДФЛ.

166. Примером налога, который исчисляется только налоговым органом, является:

- 1) налог на прибыль организаций;
- 2) налог на имущество физических лиц;
- 3) государственная пошлина.

167. Налогоплательщик - физическое лицо в 2014 году приобрел автомобиль и зарегистрировал его в ГИБДД, но ни в 2015 году, ни впоследствии ему не направлялись налоговые уведомления, вследствие чего он не уплачивал транспортный налог. В этом случае:

- 1) по истечении года от момента, когда налогоплательщик должен был получить уведомление за соответствующий год, обязанность по уплате налога погашается;
- 2) налогоплательщик обязан самостоятельно сообщить об этом факте в налоговый орган;
- 3) в порядке санкции налог может быть истребован у него по внесудебной процедуре, через службу судебных приставов-исполнителей.

168. Налогоплательщик - физическое лицо в 2014 году приобрел автомобиль и зарегистрировал его в ГИБДД, но ни в 2015 году, ни впоследствии ему не направлялись налоговые уведомления, вследствие чего он не уплачивал транспортный налог. Соответствующее сообщение в налоговый орган сделано им в 2016 году. Налоговый орган в 2017 году может истребовать транспортный налог:

- 1) за 2014 - 2016 годы;
- 2) за 2015 - 2016 годы;
- 3) за 2016 год.

169. Налоговые льготы (вычеты, расходы, освобождения):

- 1) являются обязательным элементом любого налога;
- 2) являются факультативным элементом любого налога;
- 3) являются обязательным элементом поимущественных налогов.

170. При отсутствии в федеральном законе о конкретном федеральном налоге налоговых льгот (вычетов, расходов, освобождений):

- 1) налог тем не менее является установленным и должен уплачиваться;
- 2) налог не является установленным и может не уплачиваться;
- 3) налог не является установленным до момента установления приказом ФНС России льгот (вычетов, расходов, освобождений).

171. Налоговую декларацию можно охарактеризовать как:

- 1) заявление налогоплательщика об исчисленной им и подлежащей уплате за налоговый период сумме конкретного налога;
- 2) уведомление, направляемое налоговым органом налогоплательщику о сумме конкретного налога, подлежащей уплате за налоговый период;
- 3) заявление налогоплательщика об исчисленной налоговым органом и подлежащей уплате за налоговый период сумме конкретного налога.

172. В соответствии с НК РФ бланки налоговых деклараций (расчетов):

- 1) предоставляются налоговыми органами бесплатно;
- 2) предоставляются налоговыми органами за плату по тарифам, утверждаемым Минфином России;
- 3) изготавливаются налогоплательщиками самостоятельно, по формам утвержденным Минфином России.

173. Налоговые декларации должны представляться:

- 1) организациями и физическими лицами по всем налогам, которые они обязаны уплачивать;
- 2) организациями и предпринимателями по всем налогам, которые они обязаны уплачивать;
- 3) организациями и физическими лицами по тем налогам, по которым прямо установлена такая обязанность.

174. Отметьте правильное утверждение:

- 1) на физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя не возлагается обязанности по представлению налоговых деклараций по каким-либо налогам;
- 2) законодатель обычно возлагает обязанность по представлению налоговой декларации на налогоплательщиков, которые исчисляют для себя налог самостоятельно;
- 3) плательщики сборов, как и налогоплательщики, обязаны представлять налоговые декларации по тем сборам, которые они обязаны уплачивать.

175. Является ли пеня за неуплату налога в соответствии с НК РФ мерой ответственности за налоговые правонарушения?

- 1) является;
- 2) не является;
- 3) является только при виновной неуплате налога.

176. Пеня за неуплату налога в соответствии со ст. 75 НК РФ исчисляется исходя из 1/300

ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки. Следовательно, при снижении ставки рефинансирования с определенной даты:

1) уже начисленная до этой даты сумма пени не пересчитывается, а с этой даты пеня исчисляется исходя из сниженной ставки рефинансирования;

2) вся уже начисленная до этой даты сумма пени должна быть пересчитана исходя из сниженной ставки, начисление пени с этой даты также производится исходя из сниженной ставки;

3) пеня исчисляется за весь период просрочки исходя из ставки рефинансирования, установленной на дату уплаты налога, вне зависимости от ее последующего снижения или увеличения.

177. При уплате налога в безналичной форме налог считается уплаченным:

1) с момента предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога при наличии достаточного денежного остатка на счете;

2) с момента зачисления суммы платежа на соответствующий бюджетный счет;

3) с момента отражения факта платежа в учетных регистрах налогового органа при условии представления налогоплательщиком налоговой декларации.

178. При уплате налога физическим лицом в наличной форме налог считается уплаченным:

1) со дня фактического зачисления суммы платежа на соответствующий счет Федерального казначейства;

2) со дня отражения факта платежа в учетных регистрах налогового органа;

3) со дня внесения физическим лицом в банк наличных денежных средств.

179. Налогоплательщик излишне уплатил НДФЛ за 2014 год в сумме 1000 руб. и не доплатил НДФЛ за 2015 год на сумму 500 руб. В этой ситуации недоимка за 2015 год:

1) в любом случае отсутствует, поскольку сумма излишне уплаченного налога за 2014 год ее превышает;

2) имеет место и может быть погашена исключительно путем уплаты налога за 2015 год;

3) имеет место и прекратится со дня вынесения налоговым органом решения о зачете излишне уплаченного налога за 2014 год в счет погашения недоимки за 2015 год.

180. Налогоплательщик излишне уплатил НДФЛ за 2014 год в сумме 1000 руб. и не доплатил НДФЛ за 2015 год на сумму 500 руб. В этой ситуации налоговый орган вправе начислять пени на недоимку за 2015 год:

1) до дня подачи налогоплательщиком в налоговый орган заявления о зачете излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки;

2) до дня принятия налоговым органом решения о зачете излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки;

3) до дня принятия судом решения о зачете излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки.

181. Если обязанность по исчислению и удержанию налога из выплат налогоплательщику возложена на налогового агента, то обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком со дня:

1) удержания сумм налога налоговым агентом;

2) перечисления налога в бюджет налоговым агентом;

3) поступления перечисленного налоговым агентом налога в бюджет.

182. Обязанность по уплате налога прекращается уплатой налога, а также:

1) вследствие принятия судом решения о признании безнадежной к взысканию и списании задолженности;

2) вследствие принятия налоговым органом решения о признании безнадежной к взысканию и списании задолженности;

3) вследствие принятия налоговым органом решения о предоставлении налогоплательщику налоговых льгот.

183. Может ли обязанность по уплате налога списываться налоговым органом при длительной невозможности его взыскания?

1) может в отношении любого налогоплательщика;

2) может, но только в отношении физических лиц;

3) не может ни при каких обстоятельствах.

184. Налогоплательщик поставил администрации муниципального образования товаров на 1000 руб. Администрация не оплатила товары. По итогам налогового периода налогоплательщик обязан уплатить в местный бюджет 1500 руб. местного налога, из которых он уплатил 500 руб. и сделал заявление о зачете задолженности. В этом случае:

1) налогоплательщик остается должен 1000 руб. местного налога;

2) налогоплательщик не имеет задолженности по местному налогу;

3) налогоплательщик остается должен 1500 руб. местного налога.

185. В качестве излишне уплаченного (взысканного) налога всегда можно квалифицировать сумму денежных средств:

- 1) списанную банком с расчетного счета налогоплательщика в размере, превышающем подлежащие уплате суммы налога за определенные налоговые периоды;
- 2) зачисленную на счета соответствующего бюджета в размере, превышающем подлежащие уплате суммы налога за определенные налоговые периоды;
- 3) отраженную в платежных поручениях налогоплательщика в излишней сумме, но не списанную с расчетного счета по вине банка.

186. Налоговый орган в соответствии с НК РФ может зачесть излишне уплаченный налог в счет погашения недоимки:

- 1) только по заявлению налогоплательщика;
- 2) как по заявлению налогоплательщика, так и по собственной инициативе;
- 3) только по собственной инициативе.

187. Налоговый орган вправе самостоятельно зачесть излишне уплаченный индивидуальным предпринимателем НДС в счет погашения:

- 1) любой задолженности предпринимателя по усмотрению налогового органа;
- 2) только такой задолженности предпринимателя по НДС, на взыскание которой налоговым органом получено судебное решение;
- 3) только такой задолженности предпринимателя по НДС, сроки на взыскание которой не истекли.

188. Налоговый орган обязан возратить налогоплательщику излишне уплаченный налог по его заявлению:

- 1) без каких-либо дополнительных условий;
- 2) только если у налогоплательщика отсутствует задолженность, в счет погашения которой можно зачесть излишне уплаченный налог;
- 3) только если у налогоплательщика имеется задолженность, в счет погашения которой можно зачесть излишне уплаченный налог.

189. Организация излишне уплатила НДС. В этом случае возможен зачет в счет погашения недоимки по:

- 1) транспортному налогу;
- 2) земельному налогу;
- 3) налогу на прибыль организаций.

190. Каким образом по общему правилу принудительно взыскивается налог?

- 1) с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, - во внесудебном порядке; с организаций и индивидуальных предпринимателей - в судебном порядке;
- 2) с физических лиц - в судебном порядке; с организаций - во внесудебном порядке;
- 3) с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, - в судебном порядке; с организаций и индивидуальных предпринимателей - во внесудебном порядке.

191. Каким образом по общему правилу принудительно взыскивается пеня за неуплату налога?

- 1) как с физических лиц, так и с организаций - в судебном порядке;
- 2) с физических лиц (в том числе с индивидуальных предпринимателей) - в судебном порядке; с организаций - во внесудебном порядке;
- 3) с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, - в судебном порядке; с организаций и индивидуальных предпринимателей - во внесудебном порядке.

192. Достоверная информация о наличии у налогоплательщика неисполненной обязанности по уплате налога (либо о наличии облагаемого налогом имущества) может быть получена налоговым органом:

- 1) от самого налогоплательщика; в результате налоговых проверок; от государственных органов и иных лиц, обязанных в соответствии с НК РФ сообщать эту информацию в налоговые органы;
- 2) от самого налогоплательщика; в результате налоговых проверок; от органов прокуратуры и МВД;
- 3) в результате налоговых проверок; от государственных органов и иных лиц, обязанных в соответствии с НК РФ сообщать эту информацию в налоговые органы.

193. Может ли налоговый орган, обязанный исчислять в соответствии с законодательством конкретный налог, требовать от налогоплательщика уплаты этого налога до направления налогового уведомления?

- 1) может без ограничений;
- 2) не может;
- 3) может, если налогоплательщику ранее направлялось требование об уплате налога.

194. При взыскании налога на имущество организаций с ООО какая последовательность действий налогового органа является правильной?

- 1) направление налогового уведомления - направление требования об уплате налога - направление в суд искового заявления;
- 2) направление требования об уплате налога - принятие решения о взыскании налога за счет имущества - принятие решения о взыскании налога за счет средств на счетах в банках;
- 3) направление требования об уплате налога - принятие решения о взыскании налога за счет средств на счетах в банках - принятие решения о взыскании налога за счет имущества.

195. Для взыскания налога на имущество физических лиц с лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, какая последовательность действий налогового органа является правильной?

- 1) направление требования об уплате налога - принятие решения о взыскании налога за счет средств на счетах в банках - принятие решения о взыскании налога за счет имущества;
- 2) направление налогового уведомления - направление требования об уплате налога - направление в суд искового заявления;
- 3) направление в суд искового заявления - направление требования об уплате налога.

196. Какой меры принудительного исполнения обязанности по уплате налога не предусматривает НК РФ?

- 1) обращение взыскания на денежные средства налогоплательщика;
- 2) обращение взыскания на иное имущество налогоплательщика;
- 3) обращение взыскания на денежные средства законных представителей налогоплательщика.

197. Как обозначается в НК РФ документ, направляемый налогоплательщику налоговым органом для инициирования процедур принудительного взыскания налога?

- 1) налоговое уведомление;
- 2) требование об уплате налога;
- 3) решение о взыскании налога.

198. Срок на принятие решения о взыскании налога за счет денежных средств на счетах организации (индивидуального предпринимателя) в банках с момента истечения срока на добровольное исполнение требования об уплате налога составляет:

- 1) 10 дней;
- 2) 2 месяца;
- 3) 6 месяцев.

199. Срок на обращение налогового органа в суд с заявлением о взыскании налога с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, с момента истечения срока на добровольное исполнение требования об уплате налога составляет:

- 1) 1 год при условии, что задолженность превышает 1500 руб.;
- 2) 3 года без дополнительных условий;
- 3) 6 месяцев при условии, что задолженность превышает 3000 руб.

200. В случае судебного взыскания налога в суде общей юрисдикции:

- 1) обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для взыскания налога, возлагается на налоговый орган;
- 2) обязанность опровержения обстоятельств, послуживших основанием для взыскания налога, возлагается на налогоплательщика;
- 3) обязанность опровержения обстоятельств, послуживших основанием для взыскания налога, возлагается на налоговый орган.

201. Налоговый орган принял решение о взыскании налога за счет имущества организации или индивидуального предпринимателя (ст. 47 НК РФ). В этом случае налоговый орган:

- 1) самостоятельно исполняет данное решение путем ареста и реализации имущества налогоплательщика на торгах;
- 2) передает данное решение органам МВД, которые обеспечивают его принудительное исполнение;
- 3) принимает соответствующее постановление и передает его судебному приставу-исполнителю, который обеспечивает его принудительное исполнение.

202. Налоговый орган утратил возможность принудительного взыскания налога, поскольку пропустил сроки на его взыскание. В этом случае обязанность по уплате налога:

- 1) прекращается в момент, когда срок становится пропущенным;
- 2) приостанавливается до момента предъявления прокурором в суд заявления в защиту публичных интересов (о взыскании налога);
- 3) сохраняется, но может быть списана налоговым органом.

203. Налоговый орган утратил возможность принудительного взыскания налога, поскольку

пропустил сроки на его взыскание. Налогоплательщик тем не менее налог уплатил. В этом случае налогоплательщик:

- 1) имеет право на возврат налога, поскольку он является излишне уплаченным;
- 2) не имеет права на возврат налога;
- 3) имеет право на возврат налога, поскольку он является излишне взысканным.

204. Налоговый контроль в соответствии с НК РФ является в основном:

- 1) предварительным;
- 2) текущим;
- 3) последующим.

205. Основной формой налогового контроля налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) является:

- 1) выездная (камеральная) налоговая проверка;
- 2) получение объяснений;
- 3) осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли).

206. Какие виды налоговых проверок налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) предусмотрены в НК РФ?

- 1) сплошная, выборочная;
- 2) выездная, камеральная;
- 3) документальная, фактическая.

207. Решение о проведении камеральной налоговой проверки:

- 1) принимается руководителем налогового органа либо его заместителем;
- 2) принимается судом (общей юрисдикции - в отношении физических лиц, арбитражным - в отношении организаций);
- 3) не предусмотрено НК РФ.

208. Камеральная налоговая проверка проводится:

- 1) на территории (в помещении) налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента);
- 2) по месту нахождения налогового органа;
- 3) в зале судебного заседания с фиксацией результатов в протоколе судебного заседания.

209. В порядке камеральной налоговой проверки налогоплательщика в общем случае проверяются:

- 1) переданные органами казначейства перечни налогоплательщиков, снизивших объемы налоговых выплат в бюджеты всех уровней;
- 2) поступившие из службы судебных приставов акты об исполнении постановлений налоговых органов об обращении взыскания на имущество налогоплательщиков;
- 3) налоговые декларации (расчеты) и документы, представленные налогоплательщиком.

210. Какой предельный срок может продолжаться камеральная налоговая проверка?

- 1) 60 дней со дня принятия решения о ее проведении;
- 2) 3 месяца со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета);
- 3) срок камеральной налоговой проверки не ограничивается по времени.

211. Налогоплательщик 25.01.2016 направил по почте в налоговый орган налоговую декларацию по НДС за IV квартал 2015 года. Декларация поступила в налоговый орган 27.01.2016. Не позднее какой даты в соответствии с НК РФ налоговый орган должен завершить камеральную налоговую проверку данной декларации?

- 1) не позднее 25.04.2016;
- 2) не позднее 27.04.2016;
- 3) не позднее 25.03.2016.

212. В какой срок в общем случае должен быть составлен акт камеральной налоговой проверки?

- 1) при проведении камеральной налоговой проверки акт проверки не составляется;
- 2) не позднее 2 месяцев после составления справки о проведенной проверке;
- 3) в течение 10 дней после окончания проверки.

213. Отметьте правильную последовательность действий налогового органа при проведении камеральной налоговой проверки налогоплательщика:

- 1) получение от налогоплательщика налоговой декларации - принятие решения о проведении проверки - фактическое проведение проверки - составление акта проверки;
- 2) получение от налогоплательщика налоговой декларации - фактическое проведение проверки - составление акта проверки;
- 3) принятие решения о проведении проверки - фактическое проведение проверки - составление акта проверки - составление справки о проверке.

214. Налоговый орган за пределами 3-месячного срока на проведение камеральной проверки истребовал у налогоплательщика документы. Налогоплательщик отказался их представить. В этом случае налоговый орган:

- 1) имеет право привлечь налогоплательщика к ответственности по ст. 126 НК РФ;
- 2) в течение года с момента отказа может обратиться в суд с иском об обязанности налогоплательщика представить истребуемые документы;
- 3) может проверять только те документы, которые ранее были представлены в его распоряжение налогоплательщиком.

215. Наиболее вероятно, налоговый орган выберет для проведения выездной налоговой проверки организацию, у которой имеет место:

- 1) отсутствие роста расходов при стабильном доходе от реализации товаров (работ, услуг);
- 2) опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг);
- 3) опережающий темп роста доходов от реализации товаров (работ, услуг) над темпом роста расходов.

216. Наиболее вероятно, налоговый орган выберет для проведения выездной налоговой проверки предпринимателя, у которого имеет место:

- 1) отражение минимальной суммы расхода за календарный год;
- 2) отражение минимальной суммы дохода за календарный год;
- 3) отражение суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год.

217. Решение о проведении выездной налоговой проверки:

- 1) принимается руководителем налогового органа либо его заместителем;
- 2) НК РФ не предусмотрено;
- 3) принимается начальником отдела выездных налоговых проверок соответствующего налогового органа.

218. Выездная налоговая проверка налогоплательщика по общему правилу проводится:

- 1) на территории (в помещении) налогоплательщика;
- 2) по месту нахождения налогового органа;
- 3) по месту осуществления налогоплательщиком облагаемой деятельности.

219. Налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться:

- 1) с любыми документами, затребованными налоговым органом;
- 2) с документами, обосновывающими законность предпринимательской деятельности налогоплательщика;
- 3) с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

220. Какой стандартный срок установлен для проведения выездной налоговой проверки?

- 1) 3 месяца со дня, когда началось ее фактическое осуществление, и до дня составления справки о проведенной проверке;
- 2) срок выездной налоговой проверки не ограничивается по времени;
- 3) 2 месяца со дня принятия решения о ее проведении и до дня составления справки о проведенной проверке.

221. Какой временной период в общем случае может быть охвачен выездной налоговой проверкой?

- 1) любой временной период по усмотрению налогового органа;
- 2) календарный год, предшествовавший дате вынесения решения о проведении проверки;
- 3) три календарных года, предшествовавшие году, в котором вынесено решение о проведении проверки, а также прошедший период года, в котором вынесено это решение.

222. Какой документ в соответствии с НК РФ фиксирует факт окончания выездной налоговой проверки?

- 1) справка о проведенной проверке, составленная проверяющим;
- 2) журнал проведенных проверок с отметкой проверяющего о завершении проверки;
- 3) решение руководителя (его заместителя) налогового органа об окончании проверки.

223. В справке о проведенной выездной налоговой проверке фиксируются:

- 1) результаты проверки;
- 2) рекомендации по итогам проверки;
- 3) предмет проверки и сроки ее проведения.

224. В какой срок в общем случае должен быть составлен акт выездной налоговой проверки?

- 1) в течение 2 месяцев со дня выявления налоговых правонарушений;

- 2) в течение 2 месяцев со дня составления справки о проведенной проверке;
- 3) при проведении выездной налоговой проверки акт проверки не составляется.

225. Отметьте правильную последовательность действий налогового органа при проведении выездной налоговой проверки:

- 1) фактическое проведение проверки - принятие решения о проведении проверки - составление справки о проверке - составление акта проверки;
- 2) принятие решения о проведении проверки - фактическое проведение проверки - составление акта проверки - составление справки о проверке;
- 3) принятие решения о проведении проверки - фактическое проведение проверки - составление справки о проверке - составление акта проверки.

226. Вправе ли суд признать решение о назначении выездной налоговой проверки недействительным по основанию нецелесообразности ее проведения (декларации плательщика не вызывали нареканий, проверка существенно затруднит хозяйственную деятельность и т.д.)?

- 1) вправе, поскольку контрольные действия налогового органа могут затруднять хозяйственную деятельность налогоплательщика и не имеют достаточных оснований;
- 2) не вправе, поскольку решение налогового органа о проведении выездной налоговой проверки не подлежит обжалованию в суде;
- 3) не вправе, поскольку суд не может оценивать целесообразность назначения налоговым органом выездной налоговой проверки.

227. Подписание акта проверки проверенным налогоплательщиком означает:

- 1) согласие налогоплательщика с выводами проверяющих, изложенными в акте;
- 2) подтверждение факта ознакомления с актом проверки;
- 3) подтверждение факта получения акта проверки.

228. Проверенный налогоплательщик, не согласный с выводами проверяющих, изложенными в акте проверки, вправе:

- 1) представить в вышестоящий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям;
- 2) представить в налоговый орган, проводивший проверку, письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям;
- 3) представить в прокуратуру письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям.

229. Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа обязан:

- 1) известить о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лицо, в отношении которого проводилась эта проверка;
- 2) рассмотреть материалы налоговой проверки только в присутствии лица, в отношении которого проводилась эта проверка;
- 3) вынести решение по результатам налоговой проверки только в присутствии лица, в отношении которого проводилась эта проверка.

230. Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа не известил о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лицо, в отношении которого проводилась эта проверка. Указанное обстоятельство:

- 1) не имеет правового значения, поскольку проверенное лицо не лишено права оспорить в вышестоящем налоговом органе (в суде) решение по результатам проверки;
- 2) может быть признано судом основанием для отмены решения налогового органа по результатам проверки, если данное нарушение повлекло принятие незаконного решения;
- 3) является безусловным основанием для отмены решения налогового органа по результатам проверки.

231. По какому адресу проверенному лицу (ООО) должен быть направлен по почте акт налоговой проверки?

- 1) по адресу места нахождения ООО, содержащемуся в ЕГРЮЛ;
- 2) по адресу места жительства директора ООО;
- 3) по адресу места нахождения ООО, содержащемуся в ЕГРИП.

232. Материалы проверки были рассмотрены в присутствии проверенного лица заместителем руководителя налоговой инспекции. Решение по результатам проверки вынесено руководителем налоговой инспекции. Указанное обстоятельство:

- 1) является основанием для признания недействительным решения налогового органа, если указанное обстоятельство привело к вынесению незаконного решения;
- 2) является безусловным основанием для признания недействительным решения налогового органа;

3) является безусловным основанием для признания недействительным решения налогового органа в части налоговых санкций.

233. Материалы проверки были рассмотрены в присутствии проверенного лица заместителем руководителя налоговой инспекции. Решение по результатам проверки вынесено тем же заместителем руководителя налоговой инспекции. Указанное обстоятельство:

- 1) безусловно свидетельствует о незаконности решения налогового органа;
- 2) может свидетельствовать о незаконности решения налогового органа;
- 3) не свидетельствует о незаконности решения налогового органа.

234. Налоговый орган по результатам выездной (камеральной) проверки принял решение о привлечении проверенного лица к налоговой ответственности. В этом решении:

- 1) всегда применены штрафы за налоговые правонарушения, а также всегда доначислены налоги и пени;
- 2) всегда применены штрафы за налоговые правонарушения, а также могут быть доначислены налоги и пени;
- 3) могут быть применены штрафы за налоговые правонарушения.

235. Налоговый орган по результатам выездной (камеральной) проверки принял решение об отказе в привлечении проверенного лица к налоговой ответственности. В этом решении:

- 1) отсутствуют какие-либо доначисления (налогов, пени, санкций);
- 2) отсутствуют налоговые санкции, но могут доначисляться налоги и пени;
- 3) отсутствуют налоговые санкции, но могут быть применены меры административной ответственности.

236. Решение по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки в общем случае:

- 1) вступает в силу немедленно, в момент его вынесения;
- 2) вступает в силу по истечении одного месяца со дня вручения проверенному лицу (если оно не обжаловалось в апелляционном порядке);
- 3) вступает в силу только после его утверждения вышестоящим налоговым органом.

237. Решение по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки направлено проверенному лицу по почте заказным письмом. Поскольку апелляционная жалоба не поступала, исчислив дату вступления решения в силу, налоговый орган приступил к взысканию доначисленного налога. Налогоплательщик оспорил принудительное взыскание и представил справку о том, что решения по почте он не получал. Указанное обстоятельство:

- 1) свидетельствует о незаконности решения по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки;
- 2) свидетельствует о незаконности принудительного взыскания доначисленного налога;
- 3) не имеет правового значения при решении вопроса о законности принудительного взыскания доначисленного налога.

238. Решение по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки направлено проверенному лицу по почте. Поскольку апелляционная жалоба не поступала, исчислив дату вступления решения в силу, налоговый орган приступил к взысканию доначисленного налога. Налогоплательщик оспорил решение по результатам проверки и представил справку о том, что этого решения по почте он не получал. Указанное обстоятельство:

- 1) свидетельствует о незаконности решения по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки;
- 2) свидетельствует о незаконности выездной (камеральной) налоговой проверки;
- 3) само по себе не свидетельствует о незаконности решения по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки.

239. Какой вид налоговых санкций предусматривает НК РФ?

- 1) штрафы;
- 2) приостановление операций по счету в банке;
- 3) взыскание налога.

240. Какое обстоятельство всегда исключает вину лица в совершении налогового правонарушения?

- 1) отсутствие оплаты государственного заказа, фактически выполненного коммерческой организацией;
- 2) нахождение руководителя организации в длительной командировке, исключающей возможность контроля за деятельностью организации;
- 3) выполнение лицом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных уполномоченным органом.

241. С какого возраста может быть привлечено к налоговой ответственности физическое

лицо в соответствии с НК РФ?

- 1) с 14 лет;
- 2) с 16 лет;
- 3) с 18 лет.

242. Может ли организация привлекаться к налоговой ответственности, а ее должностные лица - одновременно к административной ответственности?

- 1) это возможно, т.к. привлечение организации к налоговой ответственности само по себе не освобождает ее должностных лиц от административной ответственности;
- 2) это невозможно, т.к. никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же правонарушения;
- 3) это прямо предписано, т.к. привлечение организации к налоговой ответственности всегда влечет привлечение должностных лиц к административной ответственности.

243. Каким образом налоговый орган может индивидуализировать наказание за конкретное налоговое правонарушение и снизить размер санкции?

- 1) путем признания лица заслуживающим особого снисхождения;
- 2) путем установления смягчающих ответственность обстоятельств;
- 3) путем признания налогового правонарушения малозначительным.

244. Обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются:

- 1) только налоговым органом;
- 2) только судом;
- 3) как налоговым органом, так и судом.

245. При наличии смягчающего ответственность обстоятельства штраф подлежит:

- 1) полному сложению;
- 2) увеличению в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК РФ;
- 3) уменьшению не меньше чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК РФ.

246. Перечень обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, в НК РФ:

- 1) является закрытым;
- 2) является открытым;
- 3) отсутствует.

247. Налоговый орган применил к налогоплательщику штрафы по ст. 122 НК РФ в сумме 5000 руб. и по п. 1 ст. 119 НК РФ в сумме 7500 руб. Это обстоятельство:

- 1) является основанием для частичной отмены решения, поскольку в силу ч. 2 ст. 4.4 КоАП РФ он должен был применить штраф в пределах санкции п. 1 ст. 119 НК РФ;
- 2) является основанием для полной отмены решения, поскольку ст. 119 и ст. 122 НК РФ не могут применяться одновременно;
- 3) само по себе не имеет значения, поскольку налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

248. Налогоплательщик, руководствуясь письменным разъяснением Минфина РФ (впоследствии признанным ошибочным), не уплатил налог. Налоговый орган при проверке сделал вывод о том, что налог подлежал уплате. В этом случае налоговый орган:

- 1) не имеет права взыскивать с налогоплательщика налог и пени, а также не может привлечь его к налоговой ответственности;
- 2) может взыскать с налогоплательщика налог, но не может взыскать пени, а также не может привлечь его к налоговой ответственности;
- 3) может взыскать с налогоплательщика налог и пени, а также может привлечь его к налоговой ответственности.

249. Вина налогоплательщика в совершении налогового правонарушения всегда отсутствует, если:

- 1) налогоплательщик раскаялся в совершенном правонарушении и возместил причиненный ущерб;
- 2) деяние совершено под влиянием ошибочных разъяснений, данных налоговым консультантом, имеющим квалификационный аттестат;
- 3) деяние совершено вследствие чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств.

250. Установлена ли в НК РФ налоговая ответственность за неуплату сбора?

- 1) не установлена;
- 2) установлена в виде штрафа;

3) установлена в виде отказа в совершении юридически значимых действий.

251. В течение какого срока налоговый орган может принять решение о привлечении к ответственности за неуплату налога по ст. 122 НК РФ?

1) в течение трех лет со дня, следующего после окончания налогового периода, в котором налог подлежал уплате;

2) в течение трех лет со дня, следующего после срока уплаты налога;

3) в течение трех лет со дня, следующего после окончания налогового периода, за который налог подлежал уплате.

252. До какой даты налоговый орган может вынести решение о привлечении налогоплательщика к ответственности по ст. 122 НК РФ за неуплату налога на прибыль организаций за 2011 год?

1) не позднее 28.03.2015;

2) не позднее 31.12.2015;

3) не позднее 31.12.2014.

253. До какой даты налоговый орган может вынести решение о привлечении налогоплательщика к ответственности по п. 1 ст. 119 НК РФ за непредставление налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за 2011 год?

1) не позднее 28.03.2015;

2) не позднее 31.12.2015;

3) не позднее 31.12.2014.

254. Гражданин не уплатил транспортный налог за автомобиль. Налоговый орган привлек данного гражданина к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ в виде штрафа в сумме 20% от неуплаченного налога. Действия налогового органа являются:

1) законными, поскольку ответственность по п. 1 ст. 122 НК РФ применима при неуплате любого налога;

2) незаконными, поскольку деяние гражданина не охватывается диспозицией п. 1 ст. 122 НК РФ;

3) незаконными, поскольку ответственность по п. 1 ст. 122 НК РФ применима при только при неуплате сборов.

255. ООО верно исчислило и продекларировало НДС в сумме 1000 руб., но сам налог в срок не уплатило. Налоговый орган привлек ООО к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ в виде штрафа в сумме 20% от неуплаченного налога. Действия налогового органа являются:

1) незаконными, поскольку деяние ООО не охватывается диспозицией п. 1 ст. 122 НК РФ;

2) незаконными, поскольку п. 1 ст. 122 НК РФ неприменима при неуплате НДС;

3) законными, поскольку деяние ООО охватывается диспозицией п. 1 ст. 122 НК РФ.

256. ООО продекларировало и уплатило НДС в сумме 1000 руб. При проверке налоговый орган установил, что в действительности НДС подлежал декларированию и уплате в сумме 1500 руб. По результатам проверки налоговый орган привлек ООО к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ в виде штрафа в сумме 100 руб. Действия налогового органа являются:

1) незаконными, поскольку юридические лица не могут быть привлечены к ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ;

2) незаконными, поскольку деяние ООО не охватывается диспозицией п. 1 ст. 122 НК РФ;

3) законными, поскольку деяние ООО охватывается диспозицией п. 1 ст. 122 НК РФ.

257. Налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности за неуплату налога по п. 1 ст. 122 НК РФ. Указанное обстоятельство:

1) освобождает его от обязанности по уплате налога и пени;

2) не освобождает его от обязанности по уплате налога, но освобождает от обязанности по уплате пени;

3) не освобождает его от обязанности по уплате налога и пени.

258. Штраф за непредставление налоговой декларации по п. 1 ст. 119 НК РФ:

1) зависит от суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании данной декларации, а также от периода просрочки представления;

2) зависит от суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании данной декларации, но не зависит от периода просрочки представления;

3) зависит от периода просрочки представления, но не зависит от суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании данной декларации.

259. Налогоплательщик, обязанный по итогам налогового периода уплатить 100 руб. налога, представил налоговую декларацию с просрочкой на 1 день, налог в установленный срок не уплатил. Налоговый орган:

1) может применить штраф по п. 1 ст. 119 НК РФ в размере 5 руб.;

- 2) может применить штраф по п. 1 ст. 119 НК РФ в размере 1000 руб.;
- 3) не имеет права применять штраф по п. 1 ст. 119 НК РФ, поскольку не истек полный месяц просрочки.

260. Налогоплательщик, обязанный по итогам налогового периода уплатить 1 млн. руб. налога, представил налоговую декларацию с просрочкой в 2 года, налог в установленный срок уплатил. Налоговый орган:

- 1) может применить штраф по п. 1 ст. 119 НК РФ в размере 300 тыс. руб.;
- 2) может применить штраф по п. 1 ст. 119 НК РФ в размере 1000 руб.;
- 3) не имеет права применять штраф по п. 1 ст. 119 НК РФ, поскольку истек срок давности привлечения к ответственности.

261. Налогоплательщик НДС, имеющий право по итогам налогового периода возместить из бюджета 1 млн. руб. налога, представил налоговую декларацию с просрочкой на 45 календарных дней. Налоговый орган:

- 1) не может применить п. 1 ст. 119 НК РФ, поскольку отсутствует сумма налога, подлежащая уплате (доплате);
- 2) может применить штраф по п. 1 ст. 119 НК РФ в размере 1000 руб.;
- 3) может применить штраф по п. 1 ст. 119 НК РФ в размере 100 тыс. руб.

262. Налоговый агент в соответствии со ст. 123 НК РФ может быть привлечен к ответственности:

- 1) только за неисполнение обязанности по удержанию налога у налогоплательщика;
- 2) только за неисполнение обязанности по перечислению в бюджет удержанного у налогоплательщика налога;
- 3) за неисполнение обязанности по удержанию налога и (или) за неисполнение обязанности по перечислению налога.

263. Налоговый агент, обязанный в соответствии с НК РФ удержать из выплаченного налогоплательщику дохода и перечислить в бюджетную систему 1000 руб. налога, фактически удержал 1000 руб., а перечислил в бюджетную систему 500 руб. налога. В этом случае налоговый орган может применить штраф по ст. 123 НК РФ в сумме:

- 1) 100 руб.;
- 2) 200 руб.;
- 3) 500 руб.

264. Каким образом по общему правилу взыскиваются штрафы за налоговые правонарушения?

- 1) только в судебном порядке;
- 2) с индивидуальных предпринимателей - во внесудебном порядке; в остальных случаях - в судебном порядке;
- 3) с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, - в судебном порядке; с организаций и индивидуальных предпринимателей - во внесудебном порядке.

265. Налоговый орган привлек проверенное лицо к налоговой ответственности в виде штрафа по ст. 119 НК РФ в размере 5000 руб. После уплаты штрафа вступил в силу новый закон, в соответствии с которым сумма штрафа по указанной статье составляла бы 2000 руб. В этом случае налоговый орган:

- 1) обязан вернуть 3000 руб. штрафа;
- 2) никаких обязанностей не несет;
- 3) обязан вернуть 5000 руб. штрафа.

266. Отметьте правильную последовательность действий налогового органа по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки:

- 1) вынесение налоговым органом решения о привлечении к налоговой ответственности - вступление в силу решения о привлечении к налоговой ответственности - направление налоговым органом требования об уплате санкции - взыскание санкции;
- 2) вынесение налоговым органом решения о привлечении к налоговой ответственности - направление налоговым органом требования об уплате санкции - взыскание санкции;
- 3) вынесение налоговым органом решения о привлечении к налоговой ответственности - вступление в силу решения о привлечении к налоговой ответственности - взыскание санкции.

267. В каком порядке в общем случае обжалуются ненормативные правовые акты налоговых органов?

- 1) судебное и административное обжалование могут использоваться независимо;
- 2) административное обжалование возможно только после судебного обжалования;
- 3) судебное обжалование возможно только после административного обжалования.

268. Административная апелляционная жалоба подается:

- 1) в вышестоящий налоговый орган на вступившее в силу решение по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки;
- 2) в вышестоящий налоговый орган на не вступившее в силу решение по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки;
- 3) в суд на вступившее в силу решение по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки.

269. Административная жалоба подается:

- 1) в вышестоящий налоговый орган на вступившее в силу решение по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки;
- 2) в вышестоящий налоговый орган на не вступившее в силу решение по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки;
- 3) руководителю того же налогового органа на не вступившее в силу решение по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки.

270. Не вступившее в силу решение по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки может быть обжаловано в апелляционном порядке:

- 1) до истечения одного месяца со дня его вручения;
- 2) до истечения десяти рабочих дней со дня его вручения;
- 3) до истечения одного года со дня его вручения.

271. Вступившее в силу решение по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, может быть обжаловано в административном порядке:

- 1) в течение десяти дней со дня его вынесения;
- 2) в течение одного месяца со дня его вынесения;
- 3) в течение одного года со дня его вынесения.

272. Пропущенный срок подачи административной апелляционной жалобы:

- 1) восстанавливается в случае пропуска по уважительной причине по ходатайству лица, подающего жалобу;
- 2) восстанавливается в случае пропуска по уважительной причине без ходатайства лица, подающего жалобу;
- 3) не восстанавливается.

273. Пропущенный срок подачи административной жалобы:

- 1) восстанавливается в случае пропуска по уважительной причине по ходатайству лица, подающего жалобу;
- 2) не восстанавливается;
- 3) восстанавливается в случае пропуска по уважительной причине без ходатайства лица, подающего жалобу.

274. Административная жалоба (административная апелляционная жалоба) подается:

- 1) руководителю (заместителю руководителя) налогового органа, вынесшего обжалуемое решение;
- 2) в вышестоящий налоговый орган, через налоговый орган, вынесший обжалуемое решение;
- 3) непосредственно в вышестоящий налоговый орган.

275. Налогоплательщик получил по почте письменное уведомление о необходимости представления им налоговой декларации, после чего обжаловал его в административном порядке. Данное действие:

- 1) бесперспективно, поскольку такие уведомления с точки зрения судебной практики не нарушают прав налогоплательщика;
- 2) может дать результат, если обязанность по представлению налоговой декларации в действительности отсутствует;
- 3) может дать результат, поскольку направление подобных уведомлений не предусмотрено НК РФ.

276. Требование об уплате налога:

- 1) может быть обжаловано в апелляционном порядке до момента его вступления в силу;
- 2) может быть обжаловано в апелляционном порядке после его вступления в силу;
- 3) не может быть обжаловано в апелляционном порядке.

277. Вышестоящий налоговый орган не вправе:

- 1) полностью отменять обжалуемый ненормативный правовой акт;
- 2) рассматривать административную жалобу (административную апелляционную жалобу) в отсутствие лица, подавшего ее;
- 3) ухудшить положение лица, подавшего административную жалобу (административную апелляционную жалобу).

278. Вышестоящий налоговый орган вправе:

- 1) отказать в удовлетворении административной жалобы (административной апелляционной жалобы) в случае неявки лица, подавшего ее;
- 2) ухудшить положение лица, подавшего административную жалобу (административную апелляционную жалобу);
- 3) исправить арифметические ошибки, опечатки в обжалуемом решении.

279. Какой размер государственной пошлины установлен в НК РФ за рассмотрение административной жалобы (административной апелляционной жалобы)?

- 1) 300 руб. для физического лица, 3000 руб. для юридического лица;
- 2) 1000 руб. как для физического, так и для юридического лица;
- 3) за рассмотрение жалобы вышестоящим налоговым органом государственная пошлина не предусмотрена.

280. Вышестоящий налоговый орган, рассматривая административную жалобу (административную апелляционную жалобу):

- 1) обязан известить налогоплательщика о времени и месте рассмотрения жалобы;
- 2) обязан обеспечить присутствие налогоплательщика при рассмотрении жалобы;
- 3) вправе рассмотреть жалобу в отсутствие налогоплательщика.

281. Налогоплательщик обжалует в суде решение по результатам выездной (камеральной) проверки. Исполнение данного решения:

- 1) приостанавливается в силу закона на основании факта обжалования;
- 2) не приостанавливается ни при каких обстоятельствах;
- 3) может быть приостановлено судом по ходатайству налогоплательщика.

282. В судебном процессе налогоплательщик сделал заявление, что налог в решении по результатам выездной (камеральной) проверки доначислен неправомерно, поскольку в его деятельности отсутствовал объект налогообложения. В этом случае:

- 1) налогоплательщик обязан доказать наличие объекта налогообложения, налоговый орган может этот факт отрицать;
- 2) налоговый орган обязан доказать наличие объекта налогообложения, налогоплательщик может этот факт отрицать;
- 3) возникновение объекта налогообложения является неопровержимой презумпцией, доказательства не требует.

283. В судебном процессе налогоплательщик сделал заявление, что налог в решении по результатам выездной (камеральной) проверки доначислен неправомерно, поскольку он имеет право на льготы (вычеты, расходы, освобождения). В этом случае:

- 1) обязанность по доказыванию права на льготы (вычеты, расходы, освобождения) лежит на налогоплательщике;
- 2) обязанность по доказыванию права на льготы (вычеты, расходы, освобождения) лежит на налоговом органе;
- 3) право на льготы (вычеты, расходы, освобождения) является неопровержимой презумпцией, доказательства не требует.

284. Налоговый орган взыскивает в судебном порядке налог, доначисленный в решении по результатам выездной (камеральной) проверки. Налогоплательщик обосновал незаконность доначисления налога. Налоговый орган возразил, отметив, что налогоплательщик не обжаловал данное решение. В этом случае налоговый орган:

- 1) прав, поскольку налогоплательщик может возражать против взыскания налога, только если ранее по его жалобе решение было признано недействительным;
- 2) прав, поскольку позиция налогоплательщика при судебном взыскании налога, доначисленного по результатам проверки, не имеет никакого значения;
- 3) не прав, поскольку налогоплательщик вправе возражать в суде против любых требований налогового органа.

285. Налоговый орган взыскивает в судебном порядке налог, доначисленный в решении по результатам выездной (камеральной) проверки по основанию занижения дохода. Налогоплательщик представил возражения. Налоговый орган отметил, что налогоплательщик ранее обжаловал данное решение в суде, но суд признал факт получения спорного дохода, судебный акт вступил в силу. В этом случае налоговый орган:

- 1) прав, поскольку ранее вынесенный судебный акт имеет преюдициальное значение;
- 2) не прав, поскольку налогоплательщик вправе возражать в суде против любых требований налогового органа;
- 3) не прав, поскольку в налоговом праве преюдициальных судебных актов быть не может.

286. Налог на добавленную стоимость является:

- 1) федеральным налогом;
- 2) региональным налогом;
- 3) местным налогом.

287. НДС не установлен:

- 1) в России;
- 2) во Франции;
- 3) в США.

288. Налог на добавленную стоимость может быть охарактеризован как:

- 1) прямой налог;
- 2) косвенный налог;
- 3) разовый налог.

289. Налогоплательщиками НДС при реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ в общем случае могут являться:

- 1) организации и индивидуальные предприниматели;
- 2) исключительно коммерческие организации;
- 3) организации, индивидуальные предприниматели, филиалы (представительства) российских организаций.

290. Наиболее часто встречающимся на практике объектом налогообложения НДС является:

- 1) получение налогоплательщиком имущества, облагаемого НДС;
- 2) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ;
- 3) получение налогоплательщиком дохода на территории РФ.

291. Наиболее часто встречающийся на практике объект налогообложения НДС - реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ (п. 1 ст. 146 НК РФ) может быть охарактеризован как:

- 1) правовое состояние налогоплательщика, являющееся результатом его действия;
- 2) действие налогового органа;
- 3) действие налогоплательщика.

292. ООО более трех раз в одном налоговом периоде отпустило благотворительной организации товар без оплаты; с указанных сделок НДС не уплачивало. Налоговый орган при проверке пришел к выводу, что по рассматриваемым сделкам НДС подлежал уплате. В данной ситуации налоговый орган:

- 1) прав, поскольку для целей исчисления НДС безвозмездная передача права собственности на товары облагается, как и возмездная;
- 2) прав, поскольку налогоплательщик - коммерческая организация не может передавать право собственности на товары на безвозмездной основе;
- 3) прав, поскольку безвозмездная передача права собственности на товары была осуществлена более трех раз в одном налоговом периоде.

293. Ставки НДС:

- 1) установлены в НК РФ;
- 2) подлежат установлению региональными органами законодательной власти;
- 3) ежегодно устанавливаются Минфином России.

294. Налогоплательщик НДС при реализации товаров (ранее приобретенных у поставщика, также являющегося налогоплательщиком НДС) может использовать в качестве вычетов по данному налогу:

- 1) расходы на приобретение указанных товаров;
- 2) суммы НДС, предъявленные ему поставщиками при приобретении товаров в составе цены;
- 3) суммы НДС, полученные им от покупателей в составе цены товаров.

295. Индивидуальный предприниматель приобрел товар за 118 руб. (в т.ч. НДС по ставке 18% - 18 руб.) и реализовал его в том же квартале за 354 руб. (в т.ч. НДС по ставке 18% - 54 руб.). Иных операций, связанных с НДС, предприниматель не производил, условия для применения вычетов соблюдены. Сумма НДС к уплате в бюджет составит:

- 1) 18 руб.;
- 2) 36 руб.;
- 3) 54 руб.

296. Индивидуальный предприниматель приобрел муку за 110 руб. (в т.ч. НДС по ставке 10% - 10 руб.) и электроэнергию за 118 руб. (в т.ч. НДС по ставке 18% - 18 руб.), изготовил хлебобулочные изделия и реализовал их в том же квартале за 253 руб. (в т.ч. НДС по ставке 10% - 23 руб.). Иных операций, связанных с НДС, предприниматель не производил, условия для применения вычетов соблюдены. Сумма НДС по итогам квартала составит:

- 1) 5 руб. к возмещению из бюджета;
- 2) 23 руб. к уплате в бюджет;
- 3) 28 руб. к возмещению из бюджета.

297. ООО приобрело товар за 118 руб. (в т.ч. НДС по ставке 18% - 18 руб.) и реализовало часть этого товара в том же квартале за 59 руб. (в т.ч. НДС по ставке 18% - 9 руб.). Иных операций, связанных с НДС, общество не производило, условия для применения вычетов соблюдены. По итогам данного квартала:

- 1) сумма НДС к уплате в бюджет составит 9 руб.;
- 2) сумма НДС к возмещению из бюджета составит 9 руб.;
- 3) НДС не уплачивается и не возмещается.

298. ООО приобрело товар в первом квартале года за 59 руб. (в т.ч. НДС по ставке 18% - 9 руб.), отгрузило этот товар покупателю во втором квартале за 118 руб. (в т.ч. НДС по ставке 18% - 18 руб.), а оплату за товар получило в третьем квартале. Иных операций, связанных с НДС, общество ни в одном из этих кварталов не производило. Соответственно, НДС подлежит уплате по итогам:

- 1) первого квартала;
- 2) второго квартала;
- 3) третьего квартала.

299. ООО приобрело товар в первом квартале года за 59 руб. (в т.ч. НДС по ставке 18% - 9 руб.), во втором квартале получило от покупателя предварительную оплату за товар в сумме 118 руб. (в т.ч. НДС по ставке 18% - 18 руб.), а отгрузку товара осуществило в третьем квартале. Иных операций, связанных с НДС, общество ни в одном из этих кварталов не производило. Соответственно, НДС подлежит уплате по итогам:

- 1) первого квартала;
- 2) второго квартала;
- 3) третьего квартала.

300. Одним из обязательных условий для использования налогоплательщиком вычетов по НДС в связи с приобретением им товара является:

- 1) оплата товара поставщику;
- 2) соответствующее письменное разрешение налогового органа;
- 3) наличие у налогоплательщика счета-фактуры, выданного поставщиком.

301. По итогам квартала ООО продекларировало НДС к уплате в сумме 1000 руб. (1500 руб. - налог с реализации, 500 руб. - вычеты). Налоговая инспекция при камеральной проверке декларации сделала вывод об ошибочном применении вычетов в сумме 200 руб. и привлекла ООО к ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ в виде 40 руб. штрафа. Налоговый орган:

- 1) прав, штраф исчислен верно;
- 2) не прав, штраф должен составить 20 руб.;
- 3) не прав, в данной ситуации штраф неприменим.

302. По итогам квартала ООО продекларировало НДС к возмещению в сумме 1000 руб. (500 руб. - налог с реализации, 1500 руб. - вычеты). Налоговая инспекция при камеральной проверке декларации сделала вывод об ошибочном применении вычетов в сумме 200 руб. и привлекла ООО к ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ в виде 40 руб. штрафа. Налоговый орган:

- 1) прав, штраф исчислен верно;
- 2) не прав, штраф должен составить 20 руб.;
- 3) не прав, в данной ситуации штраф неприменим.

303. По итогам квартала ООО продекларировало НДС к возмещению в сумме 1000 руб. (500 руб. - налог с реализации, 1500 руб. - вычеты). Налоговая инспекция при камеральной проверке декларации сделала вывод об ошибочном применении вычетов в сумме 1200 руб. и привлекла ООО к ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ в виде 40 руб. штрафа. Налоговый орган:

- 1) прав, штраф исчислен верно;
- 2) не прав, штраф должен составить 20 руб.;
- 3) не прав, в данной ситуации штраф неприменим.

304. Индивидуальный предприниматель (комиссионер) реализует по договору комиссии с ООО (комитент) гречневую крупу оптом и получает от ООО комиссионное вознаграждение, зависящее от объема реализации. Отметьте правильное утверждение:

- 1) как ООО, так и предприниматель будут уплачивать НДС со всей суммы реализации по ставке 10%;
- 2) ООО будет уплачивать НДС со всей суммы реализации по ставке 10%, предприниматель будет уплачивать НДС с комиссионного вознаграждения по ставке 18%;

3) ООО будет уплачивать НДС со всей суммы реализации по ставке 18%, предприниматель будет уплачивать НДС с комиссионного вознаграждения по ставке 10%.

305. В общем случае организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если:

1) в отношении этих организаций (предпринимателей) за три предшествующих последовательных календарных года не возбуждались дела по фактам налоговых правонарушений;

2) за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма их выручки от реализации товаров (работ, услуг) не превысила установленного предела;

3) эти организации (предприниматели) не состоят в реестре недобросовестных налогоплательщиков.

306. Если из условий договора поставки прямо не следует, что цена товара включает НДС, то:

1) презюмируется, что цена не включает НДС;

2) презюмируется, что цена включает налог на прибыль организаций;

3) презюмируется, что цена включает НДС.

307. В магазине, принадлежащем ООО, при инвентаризации товара выявлен факт недостачи товара. По указанию директора ООО данный факт задокументирован как кража без установления виновных лиц; в органы МВД заявления не подавались. Налоговая инспекция при проверке сочла товар безвозмездно реализованным и потребовала уплатить НДС. Действия налогового органа в общем случае:

1) неправомерны, т.к. налоговый орган (в разумных пределах) обязан доказать, что товар был именно реализован, а не украден;

2) неправомерны, т.к. в отсутствие товара отсутствует объект налогообложения НДС;

3) правомерны, т.к. налогоплательщик (в разумных пределах) обязан доказать, что товар был именно украден, а не реализован.

308. Акциз является:

1) федеральным налогом;

2) региональным налогом;

3) местным налогом.

309. Акциз может быть квалифицирован как:

1) прямой налог;

2) косвенный налог;

3) разовый налог.

310. Подакцизным товаром является:

1) охотничье оружие;

2) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;

3) золото в слитках.

311. Подакцизные работы:

1) установлены в НК РФ: работы с драгоценными металлами, добыча нефти и газа;

2) устанавливаются ежегодно Правительством РФ, исходя из социально-экономической ситуации в стране;

3) в РФ не предусмотрены.

312. Физические лица, приобретающие подакцизные товары для собственного потребления:

1) имеют право истребовать у налогового органа сумму акциза в случае, если по решению суда товар будет признан некачественным;

2) обязаны ежемесячно представлять в налоговый орган по месту жительства расчет суммы акциза, соответствующей объему потребленных товаров;

3) в налоговых правоотношениях, урегулированных гл. 22 НК РФ "Акцизы", не участвуют.

313. В соответствии с НК РФ налогоплательщиками акциза по общему правилу являются:

1) производители подакцизных товаров, реализующие их;

2) конечные потребители подакцизных товаров;

3) владельцы подакцизных товаров, владеющие ими более одного налогового периода.

314. ПАО, производящее подакцизный товар (алкогольную продукцию), реализовало его оптовому покупателю - ООО, которое, в свою очередь, осуществило его дальнейшую реализацию с наценкой. Кто в данном случае является плательщиком акциза с точки зрения НК РФ?

1) ПАО;

2) ООО;

3) как ПАО, так и ООО.

315. Ставки акциза:

- 1) установлены в НК РФ;
- 2) подлежат установлению местными органами представительной власти;
- 3) ежегодно устанавливаются Правительством России в пределах, установленных в НК РФ.

316. Исходя из ст. 193 НК РФ ставка акциза на водку на 2015 год установлена в размере 500 руб. за 1 л безводного этилового спирта. Крепость водки составляет 40%. Какая сумма акциза подлежит включению производителем в цену бутылки водки емкостью 0,5 л?

- 1) 120,0 руб.;
- 2) 100,0 руб.;
- 3) 80,0 руб.

317. Производитель подакцизного товара, реализующий его, в общем случае обязан уплачивать:

- 1) только НДС;
- 2) только акциз;
- 3) как НДС, так и акциз.

318. В магазине в бутылках по 0,5 л продаются водка (250 руб. за бутылку, крепость 40%) и коньяк (10 тыс. руб. за бутылку, крепость 40%), произведенные в России в одно время. Отметьте правильное утверждение.

- 1) в цене обоих алкогольных напитков акциз составляет одинаковую сумму, а НДС составляет одинаковый процент от цены;
- 2) в цене обоих алкогольных напитков акциз и НДС составляют одинаковый процент от цены;
- 3) в цене коньяка есть как акциз, так и НДС, а в цене водки - только акциз.

319. НДФЛ является:

- 1) федеральным налогом;
- 2) региональным налогом;
- 3) местным налогом.

320. НДФЛ может быть охарактеризован как:

- 1) прямой налог;
- 2) косвенный налог;
- 3) поимущественный налог.

321. В случае если доход индивидуального предпринимателя от предпринимательской деятельности, облагаемый НДФЛ по ставке 13%, меньше суммы вычетов, то:

- 1) НДФЛ не уплачивается;
- 2) НДФЛ уплачивается с дохода без учета вычетов;
- 3) разница между суммой дохода и суммой вычетов может быть возмещена индивидуальному предпринимателю из бюджета по его заявлению.

322. Гражданин в букмекерской конторе потратил на ставки 100 тыс. руб., а выиграл 30 тыс. руб. С точки зрения налогообложения НДФЛ имеет место:

- 1) доход в сумме 26 тыс. руб., облагаемый НДФЛ по ставке 35%;
- 2) убыток (т.к. расходы превысили доходы);
- 3) доход в сумме 30 тыс. руб., не облагаемый НДФЛ.

323. Российская организация - работодатель выплачивает работнику заработную плату, удерживает из нее НДФЛ и перечисляет налог в бюджетную систему. В соответствии с НК РФ работодатель по отношению к работнику является:

- 1) администратором дохода;
- 2) сборщиком НДФЛ;
- 3) налоговым агентом по НДФЛ.

324. Отметьте правильное утверждение:

- 1) доход физического лица в размере 1 МРОТ в месяц не облагается НДФЛ;
- 2) алименты, получаемые налогоплательщиками, не облагаются НДФЛ;
- 3) налоговая декларация по НДФЛ в общем случае представляется не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

325. Работодатель - консервный завод (юридическое лицо) с согласия работника выплатил ему заработную плату в виде продукции. После получения такой заработной платы работник уволился. В этом случае работодатель обязан:

- 1) уплатить НДФЛ за работника;
- 2) письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать НДФЛ и сумме задолженности работника;
- 3) истребовать сумму НДФЛ у работника (в т.ч. в судебном порядке), после ее получения перечислить налог в бюджет.

326. Работодатель - консервный завод (юридическое лицо) с согласия работника выплатил ему заработную плату в виде продукции. После получения такой заработной платы работник уволился. В этом случае работник обязан:

- 1) уплатить работодателю НДФЛ, исчисленный исходя из стоимости продукции, для его последующего перечисления в бюджет;
- 2) передать в ведение уполномоченного государственного органа часть продукции, соответствующей процентной доле НДФЛ;
- 3) представить налоговую декларацию по НДФЛ и самостоятельно уплатить налог в бюджет.

327. Работодатель - консервный завод (юридическое лицо) предоставил своему работнику беспроцентный заем на приобретение автомобиля в сумме 1 млн. руб. на 3 года. Налоговая инспекция сделала вывод, что работник получил доход в виде экономии на процентах и должен уплатить НДФЛ. Такой вывод налогового органа является:

- 1) незаконным, поскольку такой презюмируемый доход не соответствует ст. 41 НК РФ "Принципы определения доходов";
- 2) законным, поскольку данный вид доходов регламентирован в НК РФ как материальная выгода;
- 3) законным, поскольку любые сэкономленные (не потраченные) налогоплательщиком денежные средства в целях НДФЛ являются доходом налогоплательщика.

328. Для целей НДФЛ налоговые резиденты в общем случае определяются как:

- 1) физические лица, являющиеся гражданами РФ, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев;
- 2) физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев;
- 3) физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение календарного года.

329. Гражданин РФ, постоянно проживающий на территории Германии, продал унаследованную им год назад квартиру в Н. Новгороде за 3 млн. руб. Налоговый орган потребовал от данного гражданина уплаты НДФЛ с указанной суммы. Гражданин считает, что налог он уплачивать не обязан. В соответствии с НК РФ:

- 1) гражданин обязан уплатить НДФЛ со всего дохода от продажи квартиры по ставке 30%;
- 2) гражданин не обязан уплачивать НДФЛ с дохода от продажи квартиры;
- 3) гражданин не является налогоплательщиком НДФЛ.

330. Гражданин РФ, проживающий в России и работающий по трудовому договору, продал квартиру в Н. Новгороде, принадлежавшую ему на праве собственности 10 лет, за 3 млн. руб. Налоговый орган, получив от Росреестра информацию о данной сделке, предложил гражданину представить налоговую декларацию по НДФЛ и продекларировать указанный доход. Требование налогового органа:

- 1) соответствует закону, поскольку в рассматриваемой ситуации гражданин обязан представить декларацию вне зависимости от обязанности по уплате НДФЛ с дохода от продажи квартиры;
- 2) соответствует закону, поскольку в рассматриваемой ситуации гражданин обязан представить декларацию и уплатить НДФЛ с дохода от продажи квартиры;
- 3) не соответствует закону, поскольку в рассматриваемой ситуации гражданин не обязан представить декларацию и не должен уплатить НДФЛ с дохода от продажи квартиры.

331. Гражданин РФ, проживающий в России и работающий по трудовому договору, оплатил за своего 20-летнего сына обучение в вузе в сумме 100 тыс. руб. за год. Отметьте правильное утверждение:

- 1) для целей налогообложения НДФЛ указанное обстоятельство не имеет значения;
- 2) гражданин имеет право уменьшить свои облагаемые НДФЛ доходы за указанный год на 50 тыс. руб.;
- 3) гражданин имеет право уменьшить свои облагаемые НДФЛ доходы за указанный год на 100 тыс. руб.

332. Индивидуальный предприниматель, применяющий общую систему налогообложения, приобрел товар за 59000 руб. (в т.ч. НДС - 9000 руб.) и в том же году продал его за 118000 руб. (в т.ч. НДС - 18000 руб.). Иных доходов, облагаемых НДФЛ, предприниматель не получал; применимы только профессиональные налоговые вычеты. НДФЛ по итогам года подлежит уплате в сумме:

- 1) 7670 руб.;
- 2) 15340 руб.;
- 3) 6500 руб.

333. Индивидуальный предприниматель, применяющий общую систему налогообложения, получил за календарный год облагаемый НДФЛ по ставке 13% доход в сумме 10 млн. руб.

Документы на расходы, которые он понес при получении указанных доходов, не сохранились. В какой сумме предприниматель должен уплатить НДФЛ в отсутствие документов на вычеты?

- 1) 1,3 млн. руб.;
- 2) 1,04 млн. руб.;
- 3) налог не подлежит уплате в силу отсутствия у него экономического основания (п. 4 ст. 3 НК РФ).

334. Облагается ли НДФЛ доход в виде квартиры, полученной по наследству?

- 1) облагается у наследников, не относящихся к первой очереди, исходя из рыночной стоимости квартиры;
- 2) облагается в части рыночной стоимости, превышающей 1 млн. руб.;
- 3) не облагается.

335. Облагается ли НДФЛ доход в виде автомобиля, полученного в дар, если даритель не является родственником одаряемого?

- 1) облагается в части рыночной стоимости, превышающей 1 млн. руб.;
- 2) облагается в полном объеме;
- 3) не облагается.

336. Прибыль в соответствии с гл. 25 НК РФ для российских организаций в общем случае определяется как:

- 1) полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов;
- 2) полученные доходы, увеличенные на величину произведенных расходов;
- 3) полученные доходы без учета произведенных расходов.

337. В случае если доходы организации по итогам налогового периода составляют 500 тыс. руб., а расходы - 600 тыс. руб., то имеет место:

- 1) прибыль в сумме 100 тыс. руб.;
- 2) убыток в сумме 600 тыс. руб.;
- 3) убыток в сумме 100 тыс. руб.

338. Для целей налога на прибыль организаций все доходы подразделяются в НК РФ на:

- 1) доходы активные и доходы пассивные;
- 2) доходы постоянные и доходы временные;
- 3) доходы от реализации и внереализационные доходы.

339. Доход от реализации товаров (работ, услуг) для целей налога на прибыль организаций определяется в гл. 25 НК РФ как:

- 1) безвозмездно полученное имущество (работы, услуги);
- 2) экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить;
- 3) выручка от реализации товаров (работ, услуг).

340. Примером внереализационного дохода для целей налога на прибыль организаций является:

- 1) выручка от реализации товаров (работ, услуг);
- 2) безвозмездно полученное имущество (работы, услуги);
- 3) имущество (работы, услуги), полученное(-ые) в оплату за реализованные товары.

341. Ставка налога на прибыль организаций является:

- 1) прогрессивной;
- 2) регрессивной;
- 3) пропорциональной.

342. Индивидуальные предприниматели, применяющие общую систему налогообложения:

- 1) уплачивают налог на прибыль организаций;
- 2) субсидиарно используют нормы гл. 25 НК РФ при определении состава расходов, подлежащих учету при исчислении НДФЛ;
- 3) имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по налогу на прибыль организаций.

343. С точки зрения гл. 25 НК РФ организации обязаны:

- 1) реализовывать товары (работы, услуги) по ценам, увеличенным на размер налога на прибыль организаций;
- 2) при реализации товаров (работ, услуг) устанавливать цену их реализации не ниже рыночной;
- 3) представлять налоговые декларации по налогу на прибыль организаций.

344. Некоммерческая организация (юридическое лицо), осуществляющая социальную поддержку ветеранов войн:

- 1) не является налогоплательщиком налога на прибыль организаций;
- 2) не является налогоплательщиком налога на прибыль организаций при условии направления всей

прибыли на ведение уставной деятельности;

3) является налогоплательщиком налога на прибыль организаций.

345. ООО в начале года приобрело за 7 млн. руб. грузовой автомобиль для перевозки товара (срок службы автомобиля - 7 лет). При исчислении налога на прибыль за этот год ООО уменьшило полученный доход 15 млн. руб. на указанную сумму расходов 7 млн. руб. Данные действия ООО являются:

1) обоснованными, поскольку расходы на приобретение такого имущества могут быть учтены при исчислении налога на прибыль без ограничений;

2) необоснованными, поскольку расходы на приобретение такого имущества вообще не могут быть учтены;

3) обоснованными в части амортизации автомобиля за данный год.

346. Организация для исчисления облагаемой прибыли вправе уменьшить свои доходы на сумму:

1) любых затрат, произведенных данной организацией (за исключением прямо указанных в НК РФ);

2) любых затрат, произведенных для осуществления деятельности, по результатам которой получен доход (за исключением прямо указанных в НК РФ);

3) любых затрат, произведенных для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (за исключением прямо указанных в НК РФ).

347. Налогоплательщиками НДС признаются:

1) любые лица, фактически использующие недра;

2) организации и индивидуальные предприниматели, фактически использующие недра;

3) организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством РФ.

348. НДС подлежит уплате в связи с:

1) получением права на добычу полезных ископаемых;

2) рассмотрением уполномоченным органом заявки на выдачу лицензии на пользование участками недр;

3) добычей полезных ископаемых.

349. Индивидуальный предприниматель на принадлежащем ему земельном участке пробурил скважину и добывает воду. Будет ли он являться плательщиком НДС?

1) будет в любом случае;

2) не будет, если вода используется для личного потребления;

3) не будет, поскольку подобная деятельность запрещена без особого на то разрешения.

350. Не является объектом налогообложения водным налогом:

1) забор воды из водных объектов;

2) забор воды из систем водоснабжения;

3) использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики.

351. При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики водный налог исчисляется исходя из:

1) объема воды, использованной для целей гидроэнергетики за налоговый период;

2) площади водного пространства, предоставленного объекту гидроэнергетики;

3) количества произведенной за налоговый период электроэнергии.

352. Размер водного налога при заборе воды из водных объектов зависит от:

1) количества дней использования водного объекта за налоговый период;

2) времени года, в течение которого используется водный объект;

3) объема воды, забранной из водного объекта за налоговый период.

353. Плательщики водного налога обязаны:

1) реализовывать воду населению по ценам, увеличенным на размер водного налога;

2) самостоятельно исчислять сумму водного налога;

3) получать с населения в составе коммунальных платежей водный налог и перечислять его в бюджет.

354. Плательщиками сбора за пользование объектами животного мира (за исключением объектов водных биологических ресурсов) являются:

1) любые лица, фактически осуществляющие добычу объектов животного мира на территории РФ;

2) организации и физические лица, получающие в установленном порядке разрешение на добычу объектов животного мира на территории РФ;

3) организации и физические лица, получающие в установленном порядке разрешение на добычу объектов животного мира на территории РФ и на континентальном шельфе.

355. Ставки сбора за пользование объектами животного мира и за пользование объектами

водных биологических ресурсов установлены:

- 1) по отношению ко всем известным объектам животного мира и водных биологических ресурсов;
- 2) только по отношению к специально перечисленным в НК РФ объектам животного мира и водных биологических ресурсов;
- 3) только по отношению к объектам животного мира и водных биологических ресурсов, ежегодно определяемым Правительством РФ.

356. Индивидуальный предприниматель на рыбалке на реке Волга добыл 15 кг рыбы различных видов для личного потребления. Должен ли данный индивидуальный предприниматель уплачивать сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов?

- 1) должен;
- 2) не должен;
- 3) должен, если добытая им рыба относится к особо ценным сортам и прямо поименована в НК РФ как объект обложения данным сбором.

357. Государственная пошлина может быть охарактеризована как:

- 1) разновидность таможенной пошлины;
- 2) гражданско-правовой платеж, подлежащий уплате за услуги, оказанные государственным органом;
- 3) федеральный сбор, не имеющий отношения к таможенной пошлине.

358. Государственная пошлина в соответствии с НК РФ является:

- 1) федеральным налогом;
- 2) федеральным сбором;
- 3) судебным сбором.

359. Размер государственной пошлины:

- 1) может быть уменьшен судом по ходатайству заинтересованного лица исходя из его имущественного положения;
- 2) не может быть уменьшен никаким органом ни при каких обстоятельствах;
- 3) может быть уменьшен любым органом, уполномоченным на совершение юридически значимых действий, по ходатайству заинтересованного лица исходя из его имущественного положения.

360. У государственной пошлины:

- 1) налоговым периодом является календарный месяц;
- 2) налоговым периодом является квартал;
- 3) нет налогового периода.

361. За совершение нотариальных действий нотариус, занимающийся частной практикой, взимает:

- 1) нотариальный тариф в размере, соответствующем размеру государственной пошлины, предусмотренной за совершение аналогичных действий в государственной нотариальной конторе;
- 2) государственную пошлину по ставкам, установленным в НК РФ;
- 3) нотариальный тариф в размере, установленном органом юстиции, выдающим лицензии на право нотариальной деятельности.

362. Налогом на имущество у российских организаций в общем случае облагаются:

- 1) основные средства;
- 2) основные средства, а также товары и денежные средства на счете в банке;
- 3) все имущество, учитываемое на балансе.

363. ООО приобрело здание цеха и стало использовать его в производственных целях. Регистрация права собственности осуществлена позднее. С какого момента здание должно облагаться налогом на имущество организаций?

- 1) с момента подписания договора купли-продажи здания;
- 2) с момента ввода здания в эксплуатацию;
- 3) с момента регистрации права собственности на здание в ЕГРП на недвижимое имущество и сделок с ним.

364. Законом субъекта РФ может быть введено налогообложение отдельных объектов недвижимого имущества организаций:

- 1) по их кадастровой стоимости;
- 2) по их рыночной стоимости;
- 3) по их коммерческой площади.

365. Размер налога на имущество организаций:

- 1) зависит от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика;
- 2) не зависит от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика;
- 3) зависит от стоимости облагаемых товаров.

366. Отметьте правильное утверждение (без учета возможных переоценок основных средств):

- 1) балансовая стоимость станка с течением времени увеличивается в связи с применением амортизации, а размер налога на имущество организаций с него с течением времени увеличивается;
- 2) балансовая стоимость станка с течением времени уменьшается в связи с применением амортизации, а размер налога на имущество организаций с него с течением времени уменьшается;
- 3) балансовая стоимость станка с течением времени не изменяется, а размер налога на имущество организаций с него с течением времени остается на одном уровне.

367. Законом субъекта РФ введено налогообложение отдельных объектов недвижимого имущества организаций (в т.ч. административно-деловых центров) по их кадастровой стоимости. Отметьте правильное утверждение:

- 1) кадастровая стоимость центра с течением времени уменьшается в связи с применением амортизации, а размер налога на имущество организаций с него с течением времени уменьшается;
- 2) кадастровая стоимость центра с течением времени изменяется только в результате новой государственной кадастровой оценки, вследствие чего изменяется размер налога на имущество организаций;
- 3) кадастровая стоимость центра с течением времени увеличивается в связи с применением амортизации, а размер налога на имущество организаций с него с течением времени увеличивается.

368. В ст. 381 НК РФ указаны налоговые льготы по налогу на имущество организаций. В законе субъекта федерации, которым введен данный налог, эти льготы не предусмотрены. В этом случае использование федеральных льгот на территории соответствующего субъекта РФ:

- 1) неправомерно, поскольку они должны подтверждаться региональным законом об этом налоге;
- 2) правомерно, поскольку они установлены непосредственно в НК РФ;
- 3) правомерно, но только если применение этих льгот предусмотрено законом субъекта Федерации о бюджете на соответствующий год.

369. Налог на игорный бизнес является:

- 1) региональным прямым налогом;
- 2) федеральным косвенным налогом;
- 3) местным поимущественным налогом.

370. Налог на игорный бизнес в соответствии с НК РФ обязаны уплачивать:

- 1) индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса;
- 2) организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса;
- 3) организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

371. В соответствии с НК РФ игорный бизнес определяется как:

- 1) основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками такого соглашения между собой либо с организатором азартной игры по правилам, установленным организатором азартной игры;
- 2) азартная игра, при которой исход основанного на риске соглашения о выигрыше, заключаемого двумя или несколькими участниками пари между собой либо с организатором данного вида азартной игры, зависит от события, относительно которого неизвестно, наступит оно или нет;
- 3) предпринимательская деятельность по организации и проведению азартных игр, связанная с извлечением организациями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр.

372. ООО осуществляет предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса на территории Нижегородской области с использованием игровых автоматов. В этом случае ООО:

- 1) налог на игорный бизнес уплачивать не обязано, но может быть привлечено к ответственности по ч. 1 ст. 14.1.1 КоАП РФ;
- 2) обязано уплачивать налог на игорный бизнес, а также может быть привлечено к ответственности по ч. 1 ст. 14.1.1 КоАП РФ;
- 3) налог на игорный бизнес уплачивать не обязано и не может быть привлечено к ответственности по ч. 1 ст. 14.1.1 КоАП РФ.

373. ООО осуществляет предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса на территории Нижегородской области с использованием букмекерских контор. В этом случае ООО:

- 1) обязано уплачивать НДС и налог на прибыль организаций с данного дохода;
- 2) обязано иметь лицензию и уплачивать налог на игорный бизнес;
- 3) осуществляет незаконную деятельность.

374. Индивидуальный предприниматель в букмекерской конторе, принадлежащей ООО, выиграл 50 тыс. руб. Данный доход предпринимателя:

- 1) не облагается каким-либо налогом;
- 2) облагается налогом на игорный бизнес;
- 3) облагается НДФЛ.

375. Региональный законодатель, принимая закон, регламентирующий налог на игорный бизнес, вправе устанавливать:

- 1) налоговые ставки в пределах, предусмотренных в НК РФ;
- 2) налоговые ставки в пределах, предусмотренных в НК РФ, а также региональные налоговые льготы;
- 3) налоговые ставки в пределах, предусмотренных в НК РФ, а также региональные налоговые льготы и срок уплаты налога.

376. Налог на игорный бизнес исчисляется исходя из:

- 1) фактического результата деятельности налогоплательщика;
- 2) презюмируемого результата деятельности налогоплательщика;
- 3) стоимости объектов игорного бизнеса.

377. Транспортный налог является:

- 1) региональным прямым налогом;
- 2) региональным косвенным налогом;
- 3) местным поимущественным налогом.

378. Транспортным налогом облагается владение:

- 1) любыми видами транспортных средств;
- 2) любыми видами транспортных средств, которые оснащены двигателями;
- 3) определенными видами транспортных средств, которые зарегистрированы в установленном порядке.

379. Отметьте правильное утверждение:

- 1) налогоплательщиками транспортного налога могут являться только собственники транспортных средств;
- 2) налогоплательщиками транспортного налога могут являться как собственники транспортных средств, так и лица, фактически владеющие транспортными средствами;
- 3) налогоплательщиками транспортного налога могут являться лица, на которых в установленном порядке зарегистрированы транспортные средства.

380. Не облагаются транспортным налогом:

- 1) самолеты и вертолеты;
- 2) троллейбусы;
- 3) яхты.

381. Может ли региональный законодатель установить дифференцированные ставки транспортного налога для юридических и физических лиц?

- 1) может, но только для легковых автомобилей;
- 2) не может, поскольку это не предусмотрено НК РФ;
- 3) не может, поскольку в поимущественных налогах региональный законодатель не вправе как-либо регулировать ставку налога.

382. Размер транспортного налога на автомобиль в общем случае зависит от:

- 1) рабочего объема двигателя автомобиля;
- 2) массы автомобиля;
- 3) мощности двигателя.

383. Обычно в науке налогового права применительно к транспортному налогу автомобиль характеризуется как:

- 1) налоговая база;
- 2) объект налога;
- 3) предмет налога.

384. Транспортный налог с физического лица, не имеющего статуса индивидуального предпринимателя, может быть взыскан налоговым органом:

- 1) в судебном порядке через суд общей юрисдикции;
- 2) в судебном порядке через арбитражный суд;
- 3) во внесудебном порядке, судебным приставом-исполнителем, за счет имущества.

385. Иванов, владевший легковым автомобилем, продал его Сидорову; регистрация в ГИБДД проведена 10 февраля. Как уплачивается транспортный налог за февраль за указанный автомобиль?

- 1) Иванов уплачивает транспортный налог за полный февраль, Сидоров за февраль налог не уплачивает;

2) Иванов уплачивает транспортный налог до 10 февраля включительно, с 11 февраля налог уплачивает Сидоров;

3) как Иванов, так и Сидоров уплачивают транспортный налог за полный февраль.

386. Иванов, владевший легковым автомобилем, продал его в 2015 году по доверенности Сидорову, то есть выдал ему доверенность на право владения и распоряжения транспортным средством, а также получил с него денежные средства. В органах ГИБДД в течение 2016 года автомобиль продолжал быть зарегистрированным за Ивановым. Отметьте правильное утверждение:

1) налоговый орган может предъявлять требования об уплате транспортного налога за 2016 год только к Сидорову;

2) налоговый орган может предъявлять требования об уплате транспортного налога за 2016 год как к Иванову, так и к Сидорову;

3) налоговый орган может предъявлять требования об уплате транспортного налога за 2016 год только к Иванову.

387. Земельный налог является:

1) региональным подоходным налогом;

2) федеральным поимущественным налогом;

3) местным поимущественным налогом.

388. Размер земельного налога зависит:

1) от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика;

2) от рыночной стоимости облагаемых участков;

3) от кадастровой стоимости облагаемых участков.

389. Земельный налог уплачивается с земельных участков, принадлежащих налогоплательщику:

1) на праве собственности;

2) на праве аренды;

3) как на праве собственности, так и на праве аренды.

390. Местные органы власти, регламентируя земельный налог, вправе установить:

1) объект налога;

2) налоговую базу;

3) налоговые льготы.

391. Отметьте правильное утверждение:

1) земельный налог обязаны уплачивать лица, фактически использующие соответствующий земельный участок;

2) земельный налог обязаны уплачивать лица, получившие разрешение органа местного самоуправления на использование соответствующего земельного участка;

3) земельный налог обязаны уплачивать лица, указанные в ЕГРП, как имеющие облагаемое налогом право на соответствующий земельный участок.

392. ООО приобрело здание и зарегистрировало право собственности на него в ЕГРП. Права на муниципальный земельный участок под зданием ООО не оформляло. Налоговый орган истребовал у ООО земельный налог по основанию фактического пользования земельным участком. Позиция налогового органа является:

1) необоснованной, поскольку право на истребование земельного налога с муниципального земельного участка принадлежит органу местного самоуправления;

2) необоснованной, поскольку земельный налог обязаны уплачивать лица, указанные в ЕГРП, как имеющие облагаемое налогом право на соответствующий земельный участок;

3) обоснованной, поскольку отсутствие документа о праве пользования землей, получение которого зависит исключительно от волеизъявления самого пользователя, не может служить основанием для освобождения его от уплаты налога на землю.

393. По общему правилу земельный налог с ООО может быть взыскан налоговым органом:

1) в судебном порядке через суд общей юрисдикции;

2) в судебном порядке через арбитражный суд;

3) во внесудебном порядке, за счет денежных средств или иного имущества.

394. Город (муниципальное образование) владеет на праве собственности земельными участками. Обязан ли город уплачивать земельный налог?

1) не обязан, т.к. муниципальные земельные участки не облагаются земельным налогом;

2) не обязан, т.к. не является налогоплательщиком;

3) обязан, на общих основаниях.

395. Налог на имущество физических лиц уплачивается в связи с обладанием:

- 1) на праве собственности отдельными видами объектов недвижимого имущества;
- 2) на праве собственности или аренды отдельными видами объектов недвижимого имущества;
- 3) на праве собственности любыми видами объектов недвижимого имущества.

396. Налог на имущество физических лиц исчисляется:

- 1) налогоплательщиком;
- 2) налоговым органом;
- 3) налоговым агентом.

397. Налог на имущество физических лиц в общем случае исчисляется исходя из:

- 1) балансовой стоимости облагаемого имущества;
- 2) рыночной стоимости облагаемого имущества;
- 3) инвентаризационной стоимости облагаемого имущества, а при принятии соответствующего закона субъектом РФ - исходя из его кадастровой стоимости.

398. При исчислении налога на имущество физических лиц по кадастровой стоимости как в общем случае исчисляется налоговая база в отношении квартиры?

- 1) как ее кадастровая стоимость, уменьшенная на величину инвентаризационной стоимости 20 кв. м общей площади этой квартиры;
- 2) как ее кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 20 кв. м жилой площади этой квартиры;
- 3) как ее кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 20 кв. м общей площади этой квартиры.

399. Налог на имущество физических лиц подлежит уплате:

- 1) в срок не позднее 1 октября года, следующего за истекшим налоговым периодом;
- 2) в срок не позднее 1 ноября года, следующего за истекшим налоговым периодом;
- 3) в срок, указанный в требовании об уплате налога.

400. Налог на имущество физических лиц с унаследованной квартиры уплачивается наследником:

- 1) с момента открытия наследства;
- 2) с момента принятия наследства;
- 3) с момента регистрации квартиры за наследником в ЕГРП.

401. Гражданин, владеющий квартирой на праве собственности более трех лет, но не проживавший в ней и не предоставлявший ее в пользование другим лицам, на основании ст. 78 НК РФ обратился в налоговый орган с требованием о возврате уплаченного им налога на имущество физических лиц за весь период владения квартирой. Налоговый орган:

- 1) имеет право отказать в возврате налога;
- 2) обязан возратить налог, уплаченный в пределах трех лет, предшествующих подаче заявления;
- 3) обязан возратить налог в истребуемой сумме.

402. Торговый сбор (если он введен на территории муниципального образования) уплачивается в связи с:

- 1) осуществлением торговой деятельности на объектах осуществления торговли;
- 2) владением объектами осуществления торговли;
- 3) осуществлением любой торговой деятельности.

403. Для целей торгового сбора торговля нормативно определяется как:

- 1) вид предпринимательской деятельности, связанный с розничной, мелкооптовой и оптовой куплей-продажей товаров, осуществляемый через объекты стационарной торговой сети, нестационарной торговой сети, а также через товарные склады (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт);
- 2) вид предпринимательской деятельности, связанный с розничной, мелкооптовой и оптовой куплей-продажей товаров, осуществляемый через объекты стационарной торговой сети, нестационарной торговой сети, а также через товарные склады;
- 3) предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи.

404. При условии соответствия сельскохозяйственного производителя всем установленным в НК РФ критериям ЕСХН может применяться:

- 1) только с разрешения налогового органа;
- 2) по усмотрению налогоплательщика без дополнительных условий;
- 3) по усмотрению налогоплательщика с уведомлением налогового органа.

405. Размер ЕСХН:

- 1) устанавливается в решении налогового органа, санкционирующего переход на ЕСХН;
- 2) не зависит от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика;

3) зависит от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика.

406. Организация - плательщик ЕСХН в общем случае:

1) освобождается от обязанностей по уплате налогов на прибыль и на имущество организаций, не является налогоплательщиком НДС;

2) может не удерживать и не перечислять НДФЛ с доходов сотрудников;

3) обязана ежегодно уплачивать сбор за право применения ЕСХН.

407. Не вправе переходить на уплату ЕСХН:

1) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;

2) индивидуальные предприниматели;

3) организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, не соответствующую установленным стандартам качества.

408. Налог, взимаемый в связи с применением УСН, исчисляется:

1) налогоплательщиком;

2) налоговым органом;

3) налоговым агентом.

409. Размер налога, взимаемого в связи с применением УСН:

1) зависит от решений налоговых органов;

2) зависит от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика;

3) не зависит от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика.

410. При условии соответствия налогоплательщика всем установленным в НК РФ критериям УСН применяется:

1) по усмотрению налогоплательщика без дополнительных условий;

2) с разрешения налогового органа по заявлению налогоплательщика;

3) по усмотрению налогоплательщика с уведомлением налогового органа.

411. Не вправе применять УСН:

1) банки;

2) общества с ограниченной ответственностью;

3) индивидуальные предприниматели.

412. ООО, применяющее УСН, в общем случае:

1) освобождается от обязанностей по уплате налогов на прибыль и на имущество организаций, не является налогоплательщиком НДС;

2) освобождается от обязанностей по уплате всех налогов, кроме налога, взимаемого в связи с применением УСН;

3) может не удерживать и не перечислять НДФЛ с доходов сотрудников.

413. Ставка налога для налогоплательщиков, применяющих УСН, в соответствии с НК РФ в общем случае составляет:

1) 13% от доходов, уменьшенных на величину расходов;

2) 6% от доходов либо 15% от доходов, уменьшенных на величину расходов, по выбору налогоплательщика;

3) 6% от доходов либо 15% от доходов, уменьшенных на величину расходов, по решению налогового органа.

414. Объект налогообложения по ЕНВД установлен в НК РФ как:

1) вмененный доход;

2) вмененный доход, уменьшенный на величину расходов;

3) реальный доход.

415. ЕНВД:

1) единообразно применяется на всей территории России;

2) вводится на территориях субъектов федерации по усмотрению региональных органов исполнительной власти;

3) вводится на территориях муниципальных образований по усмотрению представительных органов местного самоуправления.

416. При условии соответствия налогоплательщика всем установленным в НК РФ критериям ЕНВД применяется:

1) по усмотрению налогоплательщика с постановкой на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщиков ЕНВД;

2) в обязательном порядке налогоплательщиком, осуществляющим облагаемые виды деятельности;

3) с разрешения налогового органа по заявлению налогоплательщика.

417. Не могут применять ЕНВД:

- 1) индивидуальные предприниматели;
- 2) благотворительные организации;
- 3) организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%.

418. Размер ЕНВД:

- 1) зависит от решений налоговых органов;
- 2) зависит от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика;
- 3) зависит от внешних характеристик хозяйственной деятельности налогоплательщика, но не от ее результатов.

419. Индивидуальный предприниматель, применяющий ЕНВД, приостановил свою деятельность и уведомил об этом налоговый орган. В этом случае:

- 1) обязанности по уплате ЕНВД и по представлению налоговых деклараций на период приостановления деятельности отсутствуют;
- 2) обязанности по уплате ЕНВД и по представлению налоговых деклараций на период приостановления деятельности сохраняются;
- 3) обязанность по уплате ЕНВД на период приостановления деятельности отсутствует, а по представлению налоговых деклараций - сохраняется.

420. ООО, применяющее ЕНВД, реализует в розницу в торговом павильоне с площадью торгового зала 100 кв. м автозапчасти и моторные масла. В этом случае ООО:

- 1) уплачивает со всех доходов павильона ЕНВД;
- 2) уплачивает с доходов павильона от реализации запчастей ЕНВД, а от реализации моторных масел - налоги по общей системе налогообложения;
- 3) уплачивает со всех доходов павильона налоги по общей системе налогообложения.

421. Налоговый орган провел выездную проверку индивидуального предпринимателя, вынес решение о привлечении к налоговой ответственности и доначислил ЕНВД. До получения требования об уплате налога индивидуальный предприниматель прекратил свой статус. В этой ситуации налоговый орган:

- 1) может взыскать доначисленные суммы через арбитражный суд;
- 2) утратил возможность взыскания доначисленных сумм;
- 3) может взыскать доначисленные суммы через суд общей юрисдикции.

422. Система налогообложения при выполнении СРП предусматривает:

- 1) замену всей совокупности федеральных, региональных и местных налогов одним налогом;
- 2) замену всех федеральных налогов одним налогом;
- 3) особые правила исчисления и уплаты федеральных, региональных и местных налогов.

423. Патентная система налогообложения:

- 1) вводится на территориях субъектов РФ по усмотрению региональных органов законодательной власти;
- 2) вводится на территориях муниципальных образований по усмотрению местных органов представительной власти;
- 3) единообразно применяется на всей территории РФ.

424. Патентную систему налогообложения могут применять:

- 1) индивидуальные предприниматели;
- 2) организации;
- 3) как организации, так и индивидуальные предприниматели.

425. Переход на патентную систему налогообложения является:

- 1) обязательным;
- 2) уведомительным;
- 3) разрешительным.

426. Объект налогообложения по патентной системе налогообложения предусмотрен в НК РФ как:

- 1) вмененный годовой доход индивидуального предпринимателя;
- 2) потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя;
- 3) патентный годовой доход индивидуального предпринимателя.

427. Срок действия патента по патентной системе налогообложения в соответствии с НК РФ:

- 1) календарный год;
- 2) от одного до двенадцати месяцев включительно в пределах календарного года;
- 3) от одного до двенадцати последовательных месяцев.

428. Налоговая декларация по патентной системе налогообложения:

- 1) представляется не позднее 10 календарных дней после начала действия патента;
- 2) представляется не позднее 30 календарных дней после окончания действия патента;

3) не предусмотрена.

429. Налог, взимаемый в связи с применением патентной системы налогообложения, в общем случае исчисляется как:

- 1) 6% от годового дохода индивидуального предпринимателя;
- 2) 6% от потенциально возможного к получению годового дохода индивидуального предпринимателя;
- 3) 15% от годового дохода индивидуального предпринимателя, уменьшенного на величину его расходов.

ОТВЕТЫ И КЛЮЧИ К ТЕСТАМ

1. Все государственные доходы в РФ можно условно поделить на:

ответ 1: частноправовые доходы и публично-правовые доходы.

Ключ: кроме доходов от налогов и от штрафов, существуют иные виды государственных доходов (например, от продажи государственной собственности). Частноправовые доходы и доходы от налогов не составляют всех государственных доходов (пример - публично-правовые доходы от сборов, штрафов, конфискации, эмиссии денег и т.д.).

2. В большинстве современных государств налоги представляют собой:

ответ 3: основные денежные публично-правовые доходы.

Ключ: налоги являются не частноправовыми, а публично-правовыми доходами государства, поскольку государство, устанавливая налоги, проявляет свои публично-правовые (властные) полномочия. В настоящее время налоги, как правило, имеют денежный (не натуральный) характер. В большинстве стран за счет налогов формируется основная часть бюджета.

3. Поступления от налогов (таможенных пошлин, страховых взносов в ГВБФ) в консолидированный бюджет РФ и бюджеты ГВБФ:

ответ 2: превышают 50% от общего объема поступлений.

Ключ: исходя из сведений, размещенных на сайте Минфина РФ (www.minfin.ru), за 2014 год консолидированный бюджет РФ и бюджеты ГВБФ составили 26,37 трлн. руб., притом что доходы от налогов, таможенных пошлин и страховых взносов в ГВБФ составили 89,4%.

4. Основной объем налоговых доходов федерального бюджета России формируется за счет платежей:

ответ 3: налогоплательщиков-организаций, относящихся к категории крупнейших.

Ключ: на основании п. 1 ст. 83 НК РФ Приказом ФНС России от 16.05.2007 N ММ-3-06/308@ утверждены Критерии отнесения организаций - юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам. В настоящее время приблизительно 2200 крупнейших налогоплательщиков-организаций (Лукойл, Газпром, РЖД и др.) формируют более 70% федерального бюджета.

5. Налоговое право регулирует:

ответ 2: общественные отношения по уплате налогов и сборов, а также связанные с ними отношения.

Ключ: общественные отношения по формированию доходной части бюджетов регулируются не только налоговым правом (пример - в бюджет поступают штрафы, доходы от публичной собственности). Общественные отношения по исполнению расходной части бюджетов налоговое право вообще не регулирует (ст. 2 НК РФ).

6. Налоговое право отличается от иных отраслей права тем, что только оно:

ответ 3: по большей части направлено на ограничение права собственности частных субъектов в целях финансового обеспечения деятельности публично-правовых образований.

Ключ: в современном государстве только налоговое право (ст. ст. 2, 8 НК РФ) по большей части направлено на ограничение права собственности частных субъектов в целях финансового обеспечения деятельности публично-правовых образований (фискальная цель). Ограничение права собственности в иных отраслях права если и присутствует, то осуществляется на основании федерального закона, но в иных целях (например, штраф по КоАП РФ - в целях превенции правонарушений).

7. Отношения по уплате сборов:

ответ 3: входят в предмет налогового права тогда, когда это прямо следует из законодательства о налогах и сборах.

Ключ: общественные отношения по уплате сборов в настоящее время субсидиарно регулируются налоговым правом, "право сборов" специально не выделяется (ст. 2 НК РФ). При этом в силу п. 3 ст. 1 НК РФ действие НК РФ распространяется на отношения по установлению, введению и взиманию сборов в тех случаях, когда это прямо предусмотрено НК РФ.

8. Налоговое право:

ответ 1: не регулирует вопросов применения контрольно-кассовой техники и контроля за ее применением.

Ключ: НК РФ и иные акты законодательства о налогах и сборах не содержат положений, регулирующих применение ККТ. Указанный вид контроля регламентируется ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт" и КоАП РФ; в силу п. 2 ст. 1, ст. 2 НК РФ в предмет налогового права этот вид контроля не входит.

9. Нормы, регулирующие государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей налоговыми органами:

ответ 2: не имеют отношения к отрасли налогового права.

Ключ: указанный вид государственной регистрации производится на основании ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей". На ФНС России соответствующие полномочия возложены в п. 2 Постановления Правительства РФ "Об утверждении положения о Федеральной налоговой службе". В силу ст. 2 НК РФ данные общественные отношения налоговым правом не регулируются.

10. Метод налогового права обычно характеризуется как:

ответ 2: в основном императивный с элементами диспозитивности.

Ключ: основной объем норм налогового права предполагает единственный вариант поведения в определенной ситуации, т.е. метод налогового права является в основном императивным. Тем не менее налоговое право не исключает диспозитивного регулирования общественных отношений. Налогоплательщик по своему желанию может вернуть сумму излишне уплаченного налога (ст. 78 НК РФ), перейти с общей на упрощенную систему налогообложения (гл. 26.2 НК РФ) и др.

11. Основным способом правового регулирования в налоговом праве является:

ответ 3: позитивное обязывание.

Ключ: поскольку основной объем норм налогового права регламентирует обязанности по уплате конкретных налогов и по представлению государству определенной информации (например, в виде налоговой декларации), основным способом правового регулирования в налоговом праве является позитивное обязывание, предполагающее совершение активных действий - уплату налога (представление налоговой декларации) не позднее наступления установленного срока.

12. В соответствии с Конституцией РФ общие принципы налогообложения и сборов должны быть установлены:

ответ 2: федеральным законом.

Ключ: в силу п. 3 ст. 75 Конституции РФ общие принципы налогообложения и сборов в РФ устанавливаются федеральным законом. Какие-либо кодексы в Конституции РФ не упоминаются.

13. В ст. 3 "Основные начала законодательства о налогах и сборах" НК РФ сформулированы:

ответ 2: основные принципы налогового права.

Ключ: в ст. 3 НК РФ сформулированы основные принципы налогового права (обозначены как основные начала законодательства о налогах и сборах), но не все, т.к., например, общеправовой принцип ответственности только за виновно совершенное нарушение законодательства, применимый и в налоговом праве, сформулирован в ст. 106 НК РФ.

14. Неустраняемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах должны толковаться в пользу:

ответ 2: налогоплательщика без дополнительных условий.

Ключ: статья 2 Конституции РФ: человек, его права и свободы являются высшей ценностью. Пункт 7 ст. 3 НК РФ: все неустраняемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

15. В соответствии с п. 1 ст. 3 НК РФ при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога. Указанное положение является:

ответ 3: отражением общеправового принципа справедливости в налоговом праве.

Ключ: общеправовой принцип юридического равенства сформулирован в п. 1 ст. 19 Конституции РФ: все равны перед законом и судом. Общеправовой принцип справедливости можно определить как требование соответствия деяния и его правовых последствий. Обязанность по уплате налога всегда является следствием правомерных действий самого налогоплательщика, имеющих экономическое содержание и результат. При установлении налога для определенной категории налогоплательщиков законодатель обязан учесть усредненные возможности лиц, входящих в данную категорию (способность к уплате налога).

16. В соответствии со ст. 55 Конституции РФ возможно ограничение права собственности федеральным законом. Данный принцип:

ответ 1: реализуется как в налоговом праве, так и в ряде иных отраслей права.

Ключ: налоговое право предполагает ограничение права собственности на основании федерального закона, поскольку предусматривает безвозмездную передачу налогоплательщиком части собственности публично-правовому образованию. В иных отраслях права также возможно ограничение права собственности на основании федерального закона (например - штрафы в КоАП РФ и в УК РФ).

17. Принцип справедливости в налоговом праве реализован, только если обеспечено право частных субъектов на:

ответ 3: учет их возможностей при возложении обязанностей, направленных на удовлетворение общественных потребностей.

Ключ: независимость и возмездность во взаимоотношениях с другими субъектами права характерны, например, для гражданского права. Распределение общественных благ соразмерно потребностям некоторого субъекта права можно отнести к праву социального обеспечения. В налоговом праве принцип справедливости реализуется, если учитываются усредненные возможности выбранной категории субъектов права при возложении на них обязанностей, направленных на удовлетворение общественных потребностей.

18. Принцип юридического равенства в налоговом праве соблюден, если:

ответ 2: все налогоплательщики, относящиеся к одной категории, обязаны уплачивать налоги по единым правилам, относящимся к данной категории.

Ключ: принцип юридического равенства в налоговом праве соблюден, если все налогоплательщики, относящиеся к одной категории, обязаны уплачивать налоги по единым правилам, относящимся к данной категории. Исходя из Постановления КС РФ от 13.03.2008 N 5-П принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда определенная категория налогоплательщиков попадает в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование.

19. Пока не доказано обратное, действующим законом считается:

ответ 3: любой участник налоговых правоотношений, в том числе налоговый орган.

Ключ: принцип презумпции добросовестности в общем виде можно определить так: каждое лицо считается действующим добросовестно и разумно (с правовой точки зрения - законно), пока в установленном порядке не будет доказано иное. Добросовестным, пока обратное не доказано, считается не только налогоплательщик, но и вообще любой участник налоговых правоотношений (как публичный, так и частный).

20. Федеральный закон, ухудшающий положение плательщика конкретного налога, предусматривает его вступление в силу со дня официальной публикации. Такой способ его вступления в силу:

ответ 3: невозможен, поскольку в силу правовых позиций КС РФ немедленное вступление в силу актов законодательства о налогах, ухудшающих положение плательщика конкретного налога, запрещено.

Ключ: статья 5 НК РФ, регламентирующая вступление в силу актов законодательства о налогах, содержится в нормативном акте той же юридической силы (в федеральном законе), вследствие чего федеральный законодатель формально мог бы игнорировать данную статью и устанавливать особые правила вступления в силу федерального закона о налоге. Однако в Определении КС РФ от 08.04.2003 N 159-О разъяснено, что федеральный законодатель не может устанавливать период времени менее одного месяца от официального опубликования акта законодательства о налогах до его вступления в силу.

21. В отрасли налогового права:

ответ 2: в основном содержатся императивные нормы.

Ключ: в отрасли налогового права, относящейся к публичному блоку отраслей, объем норм, предусматривающий единственный вариант поведения в определенной ситуации (например, обязанность уплатить налог не позднее конкретной даты), существенно больше объема норм, предусматривающих различные варианты поведения (например, в силу п. 1 ст. 26 НК РФ налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично или через законного (уполномоченного) представителя, если иное не предусмотрено НК РФ).

22. Отрасль налогового права обычно условно разделяется:

ответ 3: на общую и особенную части.

Ключ: налоговое право, как и любую другую отрасль права, обычно условно разделяют на общую и особенную части. Нормы общей части представлены, например, в части первой НК РФ и в Законе РФ "О налоговых органах РФ". Нормы особенной части налогового права, в частности, содержатся во второй части НК РФ и в региональных законах о транспортном налоге. Первая и вторая части выделяются в НК РФ, а не в отрасли налогового права.

23. Нормы, регламентирующие принудительное взыскание налога, относятся:

ответ 1: к общей части налогового права.

Ключ: взыскание налога (ст. ст. 45 - 48 НК РФ) производится по единым процедурам, независимо от вида налога (с физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя - в судебном порядке, с индивидуальных предпринимателей и организаций - во внесудебном порядке). Следовательно, данный институт относится к общей части налогового права.

24. Возможно условное разделение отрасли налогового права на:

ответ 2: международное и национальное налоговое право.

Ключ: налоговое право федеральных округов в настоящее время отсутствует. Государственная регистрация юридических лиц (индивидуальных предпринимателей) отечественным налоговым правом не регулируется. Соответственно, в отрасли налогового права обычно выделяются такие подотрасли, как международное и национальное налоговое право.

25. Основной объем норм налогового права составляют:

ответ 2: нормы - правила поведения.

Ключ: очевидно, что основной объем норм любой отрасли права составляют нормы - правила поведения. Нормы-принципы и нормы-дефиниции необходимы для корректного формулирования и применения норм - правил поведения.

26. В налоговом праве:

ответ 2: предусмотрены собственные нормы-дефиниции, а также используются понятия и термины из других отраслей права.

Ключ: в силу п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ. В п. 2 ст. 11 НК РФ специально в целях НК РФ определены некоторые понятия ("организация", "недоимка", "счет" и др.). В других статьях НК РФ определяются и иные отраслевые понятия (ст. 8 - "налог" и "сбор", ст. 106 - "налоговое правонарушение").

27. Понятие "юридическое лицо", используемое в налоговом праве, определено:

ответ 3: в ГК РФ как организация, которая имеет обособленное имущество и отвечает им по своим обязательствам, может от своего имени приобретать и осуществлять гражданские права и нести гражданские обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Ключ: НК РФ данное понятие не определяет. В силу п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ. Соответственно, используемое в налоговом праве понятие "юридическое лицо" определено в п. 1 ст. 48 ГК РФ.

28. Понятие "недоимка", как его определяет НК РФ, - это:

ответ 2: сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

Ключ: пункт 2 ст. 11 НК РФ: недоимка - сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

29. Исходя из нормативного определения сбор - это взнос:

ответ 2: уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщика юридически значимых действий.

Ключ: пункт 2 ст. 8 НК РФ: под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности.

30. Налоговый кодекс РФ - это:

ответ 2: федеральный закон.

Ключ: НК РФ является федеральным законом. Принятие какого-либо кодекса в форме федерального конституционного закона Конституцией РФ не предусмотрено. Федеральный закон, в т.ч. кодифицированный, не обладает по отношению к другому федеральному закону большей юридической силой (Определение КС РФ от 05.11.1999 N 182-О).

31. Ратифицированные международные договоры РФ, содержащие положения, касающиеся налогообложения:

ответ 1: имеют приоритет над федеральными законами о налогах.

Ключ: пункт 4 ст. 15 Конституции РФ: если международным договором РФ установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора.

Соответственно, в силу п. 1 ст. 7 НК РФ если международным договором РФ, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров РФ. В настоящее время существенное число таких договоров заключено по вопросам исключения двойного налогообложения.

32. Основным объемом норм федерального налогового права содержится:

ответ 3: в федеральных законах.

Ключ: объем норм налогового права, содержащийся в Конституции РФ и в федеральных конституционных законах (например, "О Правительстве РФ", "О референдуме РФ"), существенно меньше объема норм налогового права, содержащегося в федеральных законах (в т.ч. в НК РФ).

33. Возможно ли вынесение на федеральный референдум вопроса о снижении ставки НДС по продовольственным товарам?

Ответ 2: невозможно.

Ключ: в п. 5 ст. 6 ФКЗ "О референдуме РФ" установлен запрет на вынесение на федеральный референдум вопросов, отнесенных Конституцией РФ, федеральными конституционными законами к исключительной компетенции федеральных органов государственной власти. Соответственно, федеральный налоговый референдум невозможен, поскольку в силу п. 3 ст. 75 Конституции РФ система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в РФ устанавливаются федеральным законом.

34. Имеют ли право органы исполнительной власти принимать нормативные правовые акты, регулирующие налоговые правоотношения?

Ответ 1: имеют, в прямо предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях.

Ключ: право органов исполнительной власти принимать нормативные акты, регламентирующие налоговые правоотношения, установлено в п. 1 ст. 4 НК РФ и может быть реализовано в случаях, прямо предусмотренных законодательством о налогах и сборах. Например, в силу п. 7 ст. 80 НК РФ формы и порядок заполнения форм налоговых деклараций утверждаются ФНС России по согласованию с Минфином России.

35. Содержатся ли в федеральных конституционных законах нормы налогового права?

Ответ 1: содержатся.

Ключ: НК РФ федеральным конституционным законом не является. В ст. 36 ФКЗ "О Правительстве РФ", например, предусмотрено, что Правительство РФ дает письменные заключения на законопроекты о введении или об отмене налогов, об освобождении от их уплаты. В соответствии со ст. 2 НК РФ налоговое право в том числе регулирует установление и введение налогов.

36. Приказом ФНС России от 03.10.2012 N ММВ-7-8/662@ утверждена форма требования об уплате налога. Можно утверждать, что:

ответ 2: это законно, поскольку НК РФ предусматривает специальные нормы, устанавливающие право ФНС России на принятие такого нормативного правового акта.

Ключ: несмотря на общий запрет, содержащийся в п. 2 ст. 4 НК РФ, специальные нормы п. 4 ст. 31, п. 5 ст. 69 НК РФ предусматривают, что форма требования утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Соответственно, с учетом Определения КС РФ от 24.02.2011 N 195-О-О принятие указанного Приказа ФНС России является законным, поскольку прямо предписано НК РФ.

37. Официальным опубликованием федерального закона, регламентирующего налоговые правоотношения на территории конкретного субъекта федерации, будет считаться первая публикация его полного текста:

ответ 1: в "Российской газете".

Ключ: в соответствии со ст. 4 ФЗ "О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов..." официальным опубликованием федерального закона считается первая публикация его полного текста в "Парламентской газете", "Российской газете", СЗ РФ или первое размещение (опубликование) на Официальном интернет-портале правовой информации (www.pravo.gov.ru). Никаких исключений в порядке официального опубликования федеральных законов для территорий конкретных субъектов федерации не установлено.

38. Федеральный закон, вносящий изменения в НК РФ, официально опубликован в Собрании законодательства РФ за 15.09.2015, в "Российской газете" за 16.09.2015, в "Парламентской газете" за 17.09.2015. Какая дата будет являться датой официальной публикации?

Ответ 2: 16.09.2015.

Ключ: в соответствии со ст. 4 ФЗ "О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов..." официальным опубликованием федерального закона считается первая публикация его полного текста в "Парламентской газете", "Российской газете", СЗ РФ

или первое размещение (опубликование) на Официальном интернет-портале правовой информации (www.pravo.gov.ru). Однако исходя из Постановления КС РФ от 24.10.1996 N 17-П в качестве дня официального опубликования закона о налоге следует использовать дату, в которую реально обеспечивается получение информации о содержании закона его адресатами. Дата, которой датируется выпуск СЗ РФ, совпадает с датой подписания издания в печать.

39. Может ли федеральный законодатель принять нормативный правовой акт, ухудшающий положение определенной категории налогоплательщиков?

Ответ 2: может, но право на принятие такого акта ограничено принципами справедливости и юридического равенства.

Ключ: в законодательстве (в т.ч. в Конституции РФ) нет и не может быть общего запрета на ухудшение положения налогоплательщиков. Федеральный законодатель имеет достаточно широкие полномочия (ограниченные только общеправовыми принципами справедливости и юридического равенства) как на установление новых налогов, так и на увеличение размера уже установленных.

40. Может ли федеральный законодатель принять нормативный правовой акт, улучшающий положение определенной категории налогоплательщиков?

Ответ 2: может, но право на принятие такого акта ограничено принципами справедливости и юридического равенства.

Ключ: право законодателя на принятие нормативного правового акта, улучшающего положение определенной категории налогоплательщиков, ограничено принципами справедливости и юридического равенства. Так, в силу п. 2 ст. 3 НК РФ налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Соответственно, нельзя улучшить положение определенной категории налогоплательщиков, основываясь на данных критериях.

41. Какой минимальный срок должен установить федеральный законодатель с момента официальной публикации закона о конкретном налоге, ухудшающего положение налогоплательщика, до его вступления в силу?

Ответ 2: 1 месяц.

Ключ: исходя из п. 1 ст. 5 НК РФ, Определений КС РФ от 08.04.2003 N 159-О и от 10.07.2003 N 291-О, федеральный законодатель не может устанавливать период времени менее одного месяца от даты официального опубликования акта законодательства о налоге, ухудшающего положение налогоплательщика, до его вступления в силу.

42. Какой минимальный срок должен установить федеральный законодатель с момента официальной публикации закона о конкретном налоге, улучшающего положение налогоплательщика, до его вступления в силу?

Ответ 3: такой федеральный закон может вступить в силу со дня официальной публикации.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, улучшающие положение налогоплательщика, могут вступать в силу со дня их официального опубликования, если прямо предусматривают это.

43. В соответствии с Конституцией РФ:

ответ 1: законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

Ключ: в соответствии со ст. 57 Конституции РФ законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

44. В любом случае имеют обратную силу нормативные правовые акты законодательства о налогах:

ответ 2: устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах.

Ключ: в соответствии с п. 2 ст. 54 Конституции РФ никто не может нести ответственность за деяние, которое в момент его совершения не признавалось правонарушением. Если после совершения правонарушения ответственность за него устранена или смягчена, применяется новый закон. В силу п. 3 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, имеют обратную силу.

45. Какие нормативные акты законодательства о налогах и сборах могут иметь обратную силу?

Ответ 2: акты, улучшающие положение частных субъектов, если прямо предусматривают это.

Ключ: в соответствии со ст. 57 Конституции РФ законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. В силу п. 4 ст. 5 НК РФ 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, могут иметь обратную силу,

если прямо предусматривают это.

46. Закон субъекта федерации, ухудшающий положение налогоплательщика, вступает в силу:

ответ 3: не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

47. Законом субъекта Федерации (опубликован 14.04.2015) повышены ставки транспортного налога. Данный Закон предусматривает его вступление в силу с 14.05.2015. Срок уплаты налога за 2015 год установлен как 01.10.2016, налоговый период по транспортному налогу - календарный год. Можно утверждать, что данный Закон может быть применен в отношении транспортного налога, подлежащего уплате:

ответ 3: за 2016 год.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Соответственно, момент вступления в силу регионального закона связан с датой официального опубликования и с налоговым периодом, а не со сроком уплаты налога. В приведенном примере закон вступит в силу 01.01.2016 и будет распространяться на транспортный налог, подлежащий уплате за 2016 год.

48. Законом субъекта Федерации (опубликован 02.12.2014) повышены ставки транспортного налога. Данный Закон предусматривает его вступление в силу с 01.01.2015. Можно утверждать, что данный закон может быть применен в отношении транспортного налога, подлежащего уплате:

ответ 3: за 2016 год.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Месяц с момента официальной публикации истечет 02.01.2015, 1-е число очередного налогового периода наступит 01.01.2016.

49. Региональный нормативный правовой акт об утверждении результатов определения кадастровой стоимости земельных участков официально опубликован 25.12.2014; кадастровая стоимость повышена. Соответственно, для целей обложения земельным налогом он подлежит применению:

ответ 2: с 01.01.2016.

Ключ: пункт 18 Постановления Пленума ВС РФ от 30.06.2015 N 28 "О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости": при рассмотрении дел о пересмотре кадастровой стоимости судам следует иметь в виду особенности действия во времени нормативного правового акта об утверждении результатов государственной кадастровой оценки. В той части, в какой эти нормативные правовые акты порождают правовые последствия для налогоплательщиков, они действуют во времени в порядке, определенном федеральным законом для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах (ст. 5 НК РФ). Например, нормативный правовой акт об утверждении результатов определения кадастровой стоимости, опубликованный 15.12.2014, для целей налогообложения подлежит применению с 01.01.2016.

50. Если в тексте НК РФ предусмотрен срок, исчисляемый в днях, то данный срок исчисляется:

ответ 1: в рабочих днях.

Ключ: пункт 6 ст. 6.1 НК РФ: срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях. При этом рабочим днем считается день, который не признается в соответствии с законодательством РФ выходным и (или) нерабочим праздничным днем.

51. В соответствии с п. 6 ст. 69 НК РФ требование об уплате налога может быть направлено по почте заказным письмом. В этом случае оно считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. В данной норме имеются в виду:

ответ 2: рабочие дни.

Ключ: пункт 6 ст. 6.1 НК РФ: срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях. При этом рабочим днем считается день, который не признается в соответствии с законодательством РФ выходным и (или) нерабочим праздничным днем.

52. В соответствии с общими положениями НК РФ течение срока начинается:

ответ 3: на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало.

Ключ: как следует из п. 2 ст. 6.1 НК РФ, течение срока начинается на следующий день после

календарной даты или наступления события (совершения действия), которыми определено его начало.

53. Налоговый орган в порядке ст. 93 НК РФ истребовал у налогоплательщика документы. Срок представления документов истекает 22.10.2015. В указанную дату налогоплательщик не может представить документы непосредственно в налоговый орган до окончания рабочего дня. Соответственно, налогоплательщику следует:

ответ 1: направить документы по почте на адрес налогового органа до 24 часов 22.10.2015.

Ключ: как следует из п. 8 ст. 6.1 НК РФ, действие, для совершения которого установлен срок, может быть выполнено до 24 часов последнего дня срока; если документы либо денежные средства были сданы в организацию связи до 24 часов последнего дня срока, то срок не считается пропущенным.

54. Некоммерческие организации - юридические лица в РФ:

ответ 3: обязаны уплачивать налоги при возникновении в их деятельности объекта налогообложения и отсутствии (недостаточности) освобождений (льгот, вычетов, расходов).

Ключ: действующие нормативные акты о конкретных налогах не исключают некоммерческие организации (ст. 50 ГК РФ) из числа налогоплательщиков. Обычно некоммерческие организации уплачивают налоги при осуществлении ими предпринимательской (приносящей доход) деятельности, а также поимущественные налоги (на имущество, земельный, транспортный).

55. НК РФ обычно возлагает на индивидуальных предпринимателей:

ответ 2: наибольший объем обязанностей по сравнению с физическими лицами без такого статуса.

Ключ: НК РФ обычно возлагает на индивидуальных предпринимателей больший объем обязанностей по сравнению с физическими лицами без такого статуса (в т.ч. подп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ: индивидуальные предприниматели обязаны представлять по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций). Кроме того, если индивидуальный предприниматель осуществляет предпринимательскую деятельность, у него может возникнуть обязанность по уплате налогов, в общем случае не относящихся к физическим лицам без такого статуса (в т.ч. НДС).

56. Физические лица, не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства РФ, по результатам своей предпринимательской деятельности обязаны уплачивать налоги:

ответ 2: как индивидуальные предприниматели.

Ключ: Определение КС РФ от 23.10.2014 N 2298-О, Определение ВС РФ от 08.04.2015 N 59-КГ15-2: физические лица, не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства РФ, по результатам своей предпринимательской деятельности обязаны уплачивать налоги как индивидуальные предприниматели.

57. Филиалы российских юридических лиц:

ответ 3: не являются налогоплательщиками.

Ключ: в ст. 19 НК РФ филиалы российских организаций, поскольку они не обладают собственной гражданской правоспособностью, специально исключены из числа налогоплательщиков. В п. 9 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11.06.1999 N 41/9 разъяснено, что в соответствии с НК РФ филиалы и представительства российских юридических лиц не рассматриваются в качестве участников налоговых правоотношений.

58. В законе о некотором налоге, введенном в РФ, в качестве налогоплательщиков установлены физические лица. Соответственно, обязанность по уплате этого налога может возникнуть:

ответ 3: у граждан РФ, у иностранных граждан, у лиц без гражданства.

Ключ: в ст. 19 НК РФ в качестве одного из видов налогоплательщиков названы физические лица. В п. 2 ст. 11 НК РФ дано специальное определение: физические лица - граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства.

59. В ст. 143 НК РФ в качестве налогоплательщиков НДС указаны в т.ч. организации. Следовательно:

ответ 2: все российские юридические лица обязаны уплачивать НДС при возникновении в их деятельности объекта налогообложения и отсутствии (недостаточности) освобождений (вычетов).

Ключ: обязанность по уплате любого налога является следствием возникновения в деятельности налогоплательщика объекта налогообложения и отсутствия (недостаточности) освобождений (льгот, вычетов, расходов). Некоторые объективно существующие в России организации, не имеющие статуса юридического лица (например, учебная группа студентов, спортивная секция), не входят в объем понятия "организация" (ст. 11 НК РФ) и, следовательно, не могут являться налогоплательщиками (ст. 19 НК РФ) какого-либо налога.

60. В принципе не может выступать в качестве налогоплательщика:

ответ 3: субъект РФ.

Ключ: публично-правовые образования (в т.ч. субъект РФ) не входят в объем понятия "организация"

(ст. 11 НК РФ) и, следовательно, не могут являться налогоплательщиками (ст. 19 НК РФ) какого-либо налога. Налоговая инспекция и орган исполнительной власти субъекта РФ, зарегистрированные в качестве юридических лиц, являются налогоплательщиками на общих основаниях и, в частности, уплачивают налог на имущество организаций, транспортный налог при наличии облагаемого имущества и отсутствии (недостаточности) льгот (освобождений).

61. Налоговые инспекции могут являться:

ответ 2: как публичными, так и частными участниками налоговых правоотношений.

Ключ: налоговые инспекции, являясь органами исполнительной власти и обладая полномочиями в сфере налогообложения, будучи зарегистрированными в качестве юридических лиц, одновременно являются налогоплательщиками (в т.ч. уплачивают транспортный налог при наличии облагаемого имущества и отсутствии (недостаточности) льгот), а также налоговыми агентами (удерживают и перечисляют НДФЛ с заработной платы сотрудников).

62. Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования могут являться:

ответ 1: только публичными участниками налоговых правоотношений.

Ключ: законодательство о налогах, в т.ч. НК РФ, не предусматривает случаев участия публично-правового образования в каких-либо правоотношениях иначе как в качестве публичного участника. В частности, публично-правовые образования не уплачивают налогов, т.к. не входят в объем понятия "организация" (п. 2 ст. 11 НК РФ).

63. Существуют ли субъекты налогового права, не поименованные в ст. 9 НК РФ?

Ответ 3: существуют, несмотря на то что перечень в ст. 9 НК РФ является закрытым.

Ключ: налоговое законодательство в действительности предоставляет права и возлагает обязанности не только на тех лиц, которые прямо перечислены в закрытом перечне в ст. 9 НК РФ. Пример - на банки, не указанные в ст. 9 НК РФ, возложен ряд обязанностей в ст. ст. 60, 86 НК РФ.

64. Директор организации, действующий на основании учредительных документов, является:

ответ 1: законным представителем организации в налоговых правоотношениях.

Ключ: пункт 1 ст. 27 НК РФ: законными представителями налогоплательщика-организации признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов. Директор организации налоги за данную организацию в общем случае уплачивать не может, поскольку налог является индивидуальным платежом (ст. 8 НК РФ), т.е. относящимся к самой организации-налогоплательщику.

65. Как можно исчерпывающим образом подразделить всех субъектов налогового права?

Ответ 2: публичные субъекты, частные субъекты.

Ключ: всех субъектов налогового права исчерпывающим образом можно подразделить только на публичных субъектов (публично-правовые образования и их органы, способные выступать в качестве властной управомоченной стороны) и частных субъектов (организации и физические лица, способные выступать в качестве функционально подчиненной стороны).

66. С какого момента возникает налоговая дееспособность у российского юридического лица?

Ответ 1: с момента государственной регистрации в качестве юридического лица.

Ключ: НК РФ предусматривает практически все права и обязанности юридических лиц в сфере налогообложения вне зависимости от какого-либо момента от начала их существования. Следовательно, налоговая правоспособность и дееспособность возникают у юридического лица с момента государственной регистрации в этом качестве.

67. Может ли физическое лицо, не осуществляющее предпринимательской деятельности, являться налогоплательщиком НДФЛ?

Ответ 1: может при получении налогооблагаемого дохода и отсутствии (недостаточности) вычетов (льгот, расходов).

Ключ: физическое лицо, не осуществляющее предпринимательской деятельности, в частности, является налогоплательщиком НДФЛ при получении налогооблагаемого дохода (например, от трудовой деятельности) и отсутствии (недостаточности) вычетов (гл. 23 НК РФ).

68. Может ли годовалый младенец стать налогоплательщиком?

Ответ 2: может, если приобретет обязанность по уплате конкретного налога через действия своих представителей.

Ключ: исходя из ст. 19, п. 2 ст. 11 НК РФ для появления у физического лица статуса налогоплательщика возраст не имеет значения. Например, в Определении КС РФ от 27.01.2011 N 25-О-О разъяснено, что нормы гл. 23 НК РФ в равной мере применяются ко всем физическим лицам независимо от их возраста. Обязанность по уплате конкретного налога может быть приобретена младенцем путем действий его представителей (гл. 4 НК РФ). Так, если родители, действуя от имени ребенка, приобретут (приватизируют) на него квартиру или долю в праве собственности на квартиру, то у ребенка может

возникнуть обязанность по уплате налога на имущество физических лиц.

69. В качестве основного права налогоплательщика можно указать:

ответ 1: право на информацию об условиях налогообложения, правах и обязанностях участников налоговых правоотношений.

Ключ: из числа перечисленных прав, очевидно, важнейшим является право на информацию об условиях налогообложения, правах и обязанностях участников налоговых правоотношений (прочие права невозможно реализовать в отсутствие информации). В частности, все акты законодательства о налогах в силу ст. 15 Конституции РФ должны быть официально опубликованы для всеобщего сведения. Каждое лицо имеет право точно знать, какие налоговые обязательства у него возникнут и в каком случае. Кроме того, информация по конкретным вопросам может быть затребована у налоговых и финансовых органов (подп. 1, 2 п. 1 ст. 21 НК РФ).

70. Налогоплательщики в соответствии с НК РФ имеют право:

ответ 2: использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах.

Ключ: в силу подп. 3 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах. Дополнительные платежи за несвоевременный возврат (зачет) излишне уплаченных (взысканных) налогов именуется "проценты" (ст. ст. 78, 79 НК РФ). В силу подп. 14 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными (не любыми) актами налоговых органов.

71. Права налогоплательщиков:

ответ 2: предусмотрены как в первой, так и во второй части НК РФ.

Ключ: в ст. 21 НК РФ содержится открытый перечень прав налогоплательщиков (п. 2 - налогоплательщики имеют также иные права, установленные НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах). Другие права регламентированы как в первой части НК РФ (п. 4 ст. 58 НК РФ - налогоплательщики могут уплатить налог в наличной или в безналичной форме), так и во второй части НК РФ (гл. 26.2 НК РФ - некоторые налогоплательщики могут перейти на упрощенную систему налогообложения).

72. Налоговую тайну в соответствии с НК РФ составляют:

ответ 2: любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений, прямо указанных в НК РФ.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 102 НК РФ налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений, прямо указанных в НК РФ (в т.ч. о нарушениях законодательства о налогах и сборах, об ИНН и др.).

73. Налогоплательщик имеет право получить информацию о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов:

ответ 1: бесплатно от налогового органа по месту учета.

Ключ: в силу подп. 1 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщик имеет право получать от налоговых органов по месту учета бесплатную информацию (в т.ч. в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах, 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.

74. Обязанности налогоплательщика:

ответ 1: в общем виде урегулированы в ст. 23 НК РФ, но регламентируются и в иных положениях законодательства о налогах.

Ключ: в ст. 23 НК РФ содержится открытый перечень обязанностей налогоплательщиков (подп. 9 п. 1 ст. 23 НК РФ: налогоплательщики обязаны нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах). Ряд обязанностей установлен в первой части НК РФ (п. 1 ст. 52 НК РФ - налогоплательщик по общему правилу обязан самостоятельно исчислить сумму налога), а также во второй части НК РФ (в силу п. 3 ст. 168 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик НДС выставляет покупателю соответствующие счета-фактуры не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг)).

75. В качестве основной обязанности налогоплательщика можно обозначить:

ответ 2: уплату законно установленных налогов.

Ключ: основной обязанностью налогоплательщика является уплата законно установленных налогов (ст. 57 Конституции РФ). Прочие обязанности так или иначе обеспечивают выполнение основной обязанности.

76. Налогоплательщики в общем случае обязаны обеспечивать сохранность документов, подтверждающих уплату налогов:

ответ 2: в течение четырех лет.

Ключ: подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ: налогоплательщики обязаны в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов, если иное не предусмотрено НК РФ. Следует отметить, что данные документы в большей степени подлежат сохранению в интересах самого налогоплательщика, поскольку именно ими можно однозначно доказать факт уплаты налога.

77. Налогоплательщики в общем случае обязаны обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов:

ответ 2: в течение четырех лет.

Ключ: подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ: налогоплательщики обязаны в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов, если иное не предусмотрено НК РФ.

78. Отметьте правильное утверждение:

ответ 3: российская организация, создавшая обособленное подразделение в РФ (за исключением филиала или представительства), обязана в течение одного месяца сообщить об этом в налоговую инспекцию по месту своего нахождения с целью постановки на учет в налоговой инспекции по месту нахождения обособленного подразделения.

Ключ: пункт 2 ст. 11 НК РФ: обособленное подразделение организации - любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Подпункт 3 п. 2 ст. 23 НК РФ: российские организации обязаны сообщать в налоговый орган по месту нахождения организации обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории РФ (за исключением филиалов и представительств) в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения. В остальных случаях (из описанных) учет в налоговых инспекциях осуществляется без участия налогоплательщиков (по информации от регистрирующих органов).

79. Уплата сбора:

ответ 3: является одним из условий для совершения в отношении плательщика юридически значимых действий.

Ключ: пункт 2 ст. 8 НК РФ: уплата сбора - одно из условий (не единственное) совершения в отношении плательщика уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий.

80. Является ли уплата государственной пошлины достаточным условием для рассмотрения судом спора между истцом и ответчиком?

Ответ 2: не является.

Ключ: для рассмотрения судом спора между истцом и ответчиком как минимум необходимо подать в суд соответствующее исковое заявление. В соответствии с п. 2 ст. 8 НК РФ под сбором понимается обязательный взнос, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщика юридически значимых действий. В силу п. 1 ст. 333.16 НК РФ государственная пошлина является разновидностью сбора, вследствие чего ее уплата не может быть единственным условием для совершения юридически значимых действий.

81. Может ли налоговый орган отказать налогоплательщику в принятии налоговой декларации?

Ответ 2: не может при условии представления декларации по установленной форме.

Ключ: в силу п. 4 ст. 80 НК РФ налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации (расчета), представленной налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) по установленной форме (установленному формату).

82. Налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган:

ответ 3: по выбору налогоплательщика: лично, по почте, через представителя, по телекоммуникационным каналам связи, через личный кабинет налогоплательщика.

Ключ: в силу п. 4 ст. 80 НК РФ налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения, передана в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

83. Налогоплательщик решил представить налоговую декларацию по почте. В соответствии с НК РФ ему следует направить декларацию в виде:

ответ 2: почтового отправления с описью вложения.

Ключ: пункт 4 ст. 80 НК РФ: налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения, передана в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

84. В соответствии с НК РФ плательщики сборов:

ответ 1: имеют те же права, что и налогоплательщики.

Ключ: пункт 3 ст. 21 НК РФ: плательщики сборов имеют те же права, что и налогоплательщики. У плательщиков сборов, очевидно, не может быть тех же обязанностей, что и у налогоплательщиков. Если бы у плательщиков сборов были бы те же права и обязанности, что и у налогоплательщиков, то не было бы никакого смысла в разграничении налогоплательщиков и плательщиков сборов.

85. В соответствии с НК РФ налоговыми агентами признаются:

ответ 1: лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ.

Ключ: в силу п. 1 ст. 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ.

86. Налоговые агенты по НК РФ обязаны:

ответ 1: исчислять, удерживать у налогоплательщика и перечислять в бюджетную систему налоги.

Ключ: пункт 1 ст. 24 НК РФ: налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ.

87. Если налоговый агент не может удержать налог у налогоплательщика, то налоговый агент обязан:

ответ 2: письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика.

Ключ: подп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ: налоговые агенты обязаны письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах.

88. Органы, осуществляющие регистрацию актов гражданского состояния физических лиц, в соответствии с НК РФ обязаны:

ответ 2: сообщать о фактах рождения и смерти физических лиц в налоговые органы по месту своего нахождения.

Ключ: пункт 3 ст. 85 НК РФ: органы, осуществляющие регистрацию актов гражданского состояния физических лиц, обязаны сообщать о фактах рождения и смерти физических лиц, о фактах заключения брака, расторжения брака, установления отцовства, о фактах установления и прекращения опеки и попечительства в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после дня регистрации актов гражданского состояния физических лиц.

89. Органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, в соответствии с НК РФ обязаны:

ответ 3: сообщать сведения о недвижимом имуществе, зарегистрированном в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и о его владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения.

Ключ: пункт 4 ст. 85 НК РФ: органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации, а также ежегодно до 15 февраля представлять указанные сведения по состоянию на 1 января текущего года.

90. Органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств, в соответствии с НК РФ обязаны:

ответ 3: сообщать сведения о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах и об их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения.

Ключ: пункт 4 ст. 85 НК РФ: органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним,

органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации, а также ежегодно до 15 февраля представлять указанные сведения по состоянию на 1 января текущего года.

91. Банки в соответствии с НК РФ по общему правилу обязаны исполнять поручение налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему РФ:

ответ 2: в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения.

Ключ: в соответствии с п. 2 ст. 60 НК РФ поручение налогоплательщика или поручение налогового органа исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения, если иное не предусмотрено НК РФ.

92. НК РФ предусматривает, что банки обязаны исполнять поручение налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему РФ в очередности, установленной:

ответ 1: гражданским законодательством РФ.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 60 НК РФ банки обязаны исполнять поручение налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства, а также поручение налогового органа на перечисление налога в бюджетную систему РФ за счет денежных средств (электронных денежных средств) налогоплательщика или налогового агента в очередности, установленной гражданским законодательством РФ. В силу ст. 855 ГК РФ если налогоплательщик будет уплачивать налог самостоятельно, то при недостаточности денежных средств на счете сумма будет списана в пятую очередь, если же налог будет принудительно взыскивать налоговый орган, то списание пойдет в третью очередь.

93. Банки, исполняя поручение налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему РФ:

ответ 3: не взимают плату за обслуживание по указанной операции.

Ключ: пункт 2 ст. 60 НК РФ: поручение налогоплательщика или поручение налогового органа исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения, если иное не предусмотрено НК РФ. При этом плата за обслуживание по указанным операциям не взимается.

94. Налоговые органы в соответствии с НК РФ имеют право проводить:

ответ 3: выездные и камеральные налоговые проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 87 НК РФ налоговые органы проводят следующие виды налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов: 1) камеральные налоговые проверки; 2) выездные налоговые проверки. Прочие виды проверок НК РФ не предусмотрены.

95. В соответствии с НК РФ налоговые органы имеют право:

ответ 2: взыскивать недоимки, а также пени, проценты и штрафы в случаях и порядке, которые установлены в НК РФ.

Ключ: в соответствии с подп. 9 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе взыскивать недоимки, а также пени, проценты и штрафы в случаях и порядке, которые установлены в НК РФ (во внесудебном порядке с организаций и индивидуальных предпринимателей - ст. ст. 46, 47 НК РФ; в судебном порядке с физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя - ст. 48 НК РФ).

96. Налоговые органы в соответствии с НК РФ обязаны:

ответ 1: принимать решения о возврате налогоплательщику сумм излишне уплаченных налогов.

Ключ: в силу подп. 7 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны принимать решения о возврате налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов. Применение налоговых льгот налогоплательщиком не предполагает получение разрешения от налогового органа (ст. 56 НК РФ). Государственная регистрация индивидуальных предпринимателей НК РФ не регулируется.

97. Органы внутренних дел в соответствии с НК РФ:

ответ 2: по запросу налоговых органов участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках.

Ключ: в силу п. 1 ст. 36 НК РФ по запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках. Взыскание обязательных платежей органы внутренних дел не осуществляют. Обязанность руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России установлена для налоговых органов (подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ).

98. Путем принятия индивидуального акта налоговый орган:

ответ 3: может изменить или прекратить правоотношение по уплате налога в специально указанных в законодательстве случаях; породить данное правоотношение налоговый орган не может.

Ключ: правоотношение по уплате налога возникает без участия налогового органа вследствие появления в деятельности налогоплательщика объекта налогообложения (ст. 38 НК РФ). На основании ненормативного акта налогового органа (в т.ч. решения об изменении срока уплаты налога - гл. 9 НК РФ) данное правоотношение может измениться. Также на основании ненормативного акта налогового органа (в т.ч. решения о списании безнадежного долга - ст. 59 НК РФ) данное правоотношение может прекратиться.

99. Всегда ли одним из участников налогового правоотношения является орган исполнительной власти?

Ответ 2: существуют налоговые правоотношения, в которых органы исполнительной власти не участвуют.

Ключ: большинство налоговых правоотношений предполагают наличие органа власти (в т.ч. отношения между налоговым органом, выступающим от имени публично-правовых образований, и налогоплательщиком при уплате или взыскании налога). Однако существуют налоговые правоотношения между субъектами, вообще не являющимися органами власти (в т.ч. между налоговым агентом и налогоплательщиком - ст. 24 НК РФ).

100. Какие налоговые правоотношения являются наиболее массовыми?

Ответ 2: правоотношения по уплате налогов.

Ключ: общественные отношения по уплате налогов (ст. 2 НК РФ) на практике являются наиболее массовыми. Именно они определяют конечную цель правового регулирования в налоговом праве - финансовое обеспечение деятельности публично-правовых образований (п. 1 ст. 8 НК РФ).

101. Может ли налоговый орган инициировать возникновение каких-либо налоговых правоотношений?

Ответ 2: налоговый орган может инициировать возникновение некоторых налоговых правоотношений.

Ключ: налоговый орган может инициировать возникновение некоторых налоговых правоотношений (например, правоотношения налогового контроля, правоотношения по взысканию неуплаченного налога).

102. Правоотношение по уплате налога может быть охарактеризовано как:

ответ 1: имущественное, предусматривающее одностороннюю обязанность налогоплательщика.

Ключ: правоотношение по уплате налога является имущественным и предусматривающим одностороннюю обязанность налогоплательщика по уплате налога. Другой участник правоотношения - публично-правовое образование имеет право на получение налога и никаких обязанностей в данном правоотношении не несет.

103. Правоотношение налогового контроля может быть охарактеризовано как:

ответ 3: неимущественное, предусматривающее права и обязанности контролирующего и контролируемого субъектов.

Ключ: очевидно, что правоотношение налогового контроля (гл. 14 НК РФ) не является имущественным. В силу п. 1 ст. 82 НК РФ налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ. Права и обязанности в данном правоотношении могут быть у всех участников. Например, налоговый орган может затребовать документы (ст. 93 НК РФ), а налогоплательщик вправе представить пояснения при камеральной проверке (п. п. 3 - 5 ст. 88 НК РФ).

104. Законодатель может установить, что правоотношение по уплате некоторого налога возникает:

ответ 3: в результате правомерной деятельности налогоплательщика, имеющей экономическое содержание и результат.

Ключ: правоотношение по уплате налога не может возникнуть в т.ч. в результате преступной деятельности налогоплательщика (например, кражи денег), поскольку налоги не могут являться следствием такой деятельности. Кроме того, правомерная деятельность, не имеющая экономического содержания и результата, с современной точки зрения не может породить и обязанность по уплате налога.

105. НК РФ не регулирует правоотношений:

ответ 3: возникающих в процессе привлечения к ответственности за совершение налогового преступления.

Ключ: в силу п. 1 ст. 2 НК РФ законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий

(бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Налоговые преступления и привлечение к уголовной ответственности за их совершение в НК РФ не урегулированы.

106. Исходя из нормативного определения налог - это:

ответ 1: индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Ключ: пункт 1 ст. 8 НК РФ: под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

107. Алименты отличаются от налогов тем, что:

ответ 3: алименты не уплачиваются в целях финансового обеспечения деятельности публично-правовых образований.

Ключ: алименты (разд. V СК РФ) являются индивидуальным безвозмездным платежом, выплачиваемым в целях содержания лиц, имеющих на это право. Индивидуальный характер алиментов следует из п. 1 ст. 116 СК РФ: алименты не могут быть зачтены другими встречными требованиями.

108. Штрафы отличаются от налогов тем, что:

ответ 2: штрафы не уплачиваются в целях финансового обеспечения деятельности публично-правовых образований.

Ключ: штраф как наказание за правонарушение является индивидуальным безвозмездным платежом, налагаемым от имени государства в целях превенции правонарушений. Индивидуальность штрафа следует, например, из ч. 1 ст. 32.2 КоАП РФ: административный штраф в общем случае должен быть уплачен лицом, привлеченным к административной ответственности. Цель применения штрафа следует, например, из ч. 1 ст. 3.1 КоАП РФ: административное наказание является установленной государством мерой ответственности за совершение административного правонарушения и применяется в целях предупреждения совершения новых правонарушений как самим правонарушителем, так и другими лицами.

109. В п. 5 ст. 3 НК РФ установлено, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ. Следовательно, если некоторый платеж по существу является налогом, но урегулирован федеральным законом вне НК РФ, то:

ответ 1: данный платеж должен уплачиваться и может быть принудительно взыскан.

Ключ: по факту в России существует значительное число платежей, по существу, являющихся налогами (хотя и обозначенными иными терминами), но урегулированных вне НК РФ (в т.ч. страховые взносы с работодателей в ГВБФ - Федеральный закон от 24.07.2009 N 212-ФЗ "О страховых взносах..."). Игнорировать требования об их уплате невозможно, т.к. НК РФ - такой же федеральный закон, не имеющий никаких приоритетов перед иными федеральными законами (в т.ч. и в части п. 5 ст. 3 НК РФ).

110. Устанавливая налог, публичная власть преследует:

ответ 2: фискальную цель, но не исключена цель косвенного регулирования правомерной деятельности частных субъектов.

Ключ: основной целью установления (введения) налога является финансовое обеспечение деятельности публично-правовых образований (п. 1 ст. 8 НК РФ, иногда именуется "фискальная цель"). В то же время налоги иногда могут применяться и для достижения иных публично значимых целей (в т.ч. целей повышения или снижения экономической привлекательности какой-либо деятельности). Соответственно, налоги могут преследовать и цель косвенного регулирования правомерной деятельности частных субъектов.

111. Регулирующая функция конкретного налога заключается в том, что в законе об этом налоге:

ответ 3: предусмотрены более или менее обременительные налоговые последствия определенных видов правомерной экономической деятельности.

Ключ: норма закона о конкретном налоге не может предписывать налогоплательщику, какую деятельность (действия) он должен осуществлять. В законе о конкретном налоге устанавливаются налоговые последствия различных видов экономической деятельности (действий), которые могут возникнуть у налогоплательщика. Например, если физическое лицо выиграло в лотерею и получило выигрыш, у данного лица может возникнуть обязанность по уплате НДФЛ по ставке 35%, но закон о налоге не может обязывать играть (не играть) в лотерею, получить выигрыш (отказаться от него). Неправомерная деятельность не может облагаться налогом.

112. Используя регулиющую функцию налога, государство стремится оказывать воздействие на:

ответ 1: правомерную деятельность частных субъектов.

Ключ: регулирующая функция налога проявляется в воздействии на правомерную деятельность частных субъектов. Определенные виды такой деятельности государство делает более или менее привлекательными с точки зрения налогообложения. Неправомерную деятельность государство стремится сделать непривлекательной, вводя санкции за нарушение законодательства (не являющиеся налогами и обычно имеющие штрафной характер).

113. Действующий перечень федеральных, региональных и местных налогов установлен в:

ответ 2: НК РФ.

Ключ: действующий перечень федеральных, региональных и местных налогов установлен в ст. ст. 13, 14, 15 НК РФ. В Конституции РФ конкретные налоги не указаны, Закон РФ "Об основах налоговой системы в РФ" с 01.01.2005 утратил силу.

114. Какой из приведенных перечней является нормативной классификацией налогов в НК РФ?

Ответ 1: федеральные, региональные и местные налоги.

Ключ: пункт 1 ст. 12 НК РФ: в РФ устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные. Иные классификации (из числа приведенных) в НК РФ прямо не выделены.

115. С точки зрения НК РФ налог, уплачиваемый в связи с применением специального налогового режима (ЕСХН, УСН, ЕНВД, патентной системы налогообложения и др.), является:

ответ 1: федеральным налогом.

Ключ: пункт 7 ст. 12 НК РФ: специальные налоговые режимы могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13 настоящего Кодекса.

116. Отметьте правильное утверждение:

ответ 3: федеральный налог по общему правилу зачисляется в федеральный бюджет, но может полностью (частично) зачисляться в региональный (местный) бюджеты.

Ключ: исходя из ст. ст. 50, 56, 58, 61, 61.1 - 61.5, 146 БК РФ федеральный налог по общему правилу зачисляется в федеральный бюджет, но может полностью (частично) зачисляться в региональный (местный) бюджеты.

117. Определение вида налога (федеральный, региональный, местный) принципиально важно для решения вопроса о:

ответ 3: зачете переплаты в счет погашения недоимки по этому налогу.

Ключ: взыскание налога и привлечение налогоплательщика к ответственности за неуплату налога производятся вне зависимости от того, к какому именно виду относится соответствующий налог. В соответствии с п. 1 ст. 78 НК РФ зачет сумм излишне уплаченных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов производится по соответствующим видам налогов и сборов, а также по пеням, начисленным по соответствующим налогам и сборам.

118. Местный орган исполнительной власти:

ответ 2: не может устанавливать местные налоги и регулировать их уплату.

Ключ: на основании п. 4 ст. 12 НК РФ местными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Соответственно, местный орган исполнительной власти не может устанавливать местные налоги и регулировать их уплату.

119. В поимущественных налогах способность налогоплательщика к их уплате:

ответ 1: презюмируется.

Ключ: в поимущественных налогах (уплачиваемых в связи с владением на определенном праве отдельными видами имущества, в т.ч. транспортный, земельный, на имущество физических лиц и организаций) способность к их уплате всегда презюмируется (можешь позволить себе владение облагаемым имуществом - имеешь денежные средства).

120. В налогах на доход (прибыль) при условии получения дохода в денежной форме способность налогоплательщика к их уплате:

ответ 2: является действительной.

Ключ: в налогах на доход (прибыль) при условии получения дохода в денежной форме способность к их уплате является действительной, поскольку данные налоги обычно устанавливаются как доля (процент) от полученного дохода (прибыли). Например, НДФЛ с доходов от трудовой деятельности, полученных в денежной форме, составляет 13% от дохода.

121. В косвенных налогах обычно предполагается, что:

ответ 3: юридический налогоплательщик перелагает налог на фактического налогоплательщика.

Ключ: наукой налогового права выделяются косвенные налоги (в настоящее время - НДС и акциз),

обязанность по уплате которых, как правило, возникает в случае реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг). Законодатель предлагает юридическому налогоплательщику включать сумму налога в цену товара (работы, услуги), получить ее с покупателя (заказчика) - фактического налогоплательщика и уплатить в бюджет. Таким образом, бремя уплаты налога обычно несет фактический налогоплательщик (обычно в результате цепочки переложений - конечный потребитель).

122. Как обозначаются налоги, в которых юридический и фактический налогоплательщики совпадают?

Ответ 3: прямые налоги.

Ключ: наукой налогового права выделяются косвенные налоги (в настоящее время - НДС и акциз), обязанность по уплате которых, как правило, возникает в случае реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг). Законодатель предлагает юридическому налогоплательщику включать сумму налога в цену товара (работы, услуги), получить ее с покупателя (заказчика) - фактического налогоплательщика и уплатить в бюджет. Таким образом, бремя уплаты налога обычно несет фактический налогоплательщик (обычно в результате цепочки переложений - конечный потребитель). Прочие налоги обозначаются как прямые, в них юридический и фактический налогоплательщики совпадают.

123. Как обозначаются налоги, в которых юридический и фактический налогоплательщики не совпадают?

Ответ 1: косвенные налоги.

Ключ: наукой налогового права выделяются косвенные налоги (в настоящее время - НДС и акциз), обязанность по уплате которых, как правило, возникает в случае реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг). Законодатель предлагает юридическому налогоплательщику включать сумму налога в цену товара (работы, услуги), получить ее с покупателя (заказчика) - фактического налогоплательщика и уплатить в бюджет. Таким образом, бремя уплаты налога обычно несет фактический налогоплательщик (обычно в результате цепочки переложений - конечный потребитель). Прочие налоги обозначаются как прямые, в них юридический и фактический налогоплательщики совпадают.

124. Наследник умершего индивидуального предпринимателя принял наследство. Налоговая инспекция предложила наследнику уплатить НДС, не уплаченный наследодателем. Действия налогового органа:

ответ 3: неправомерны, поскольку НК РФ не предусматривает правопреемства в части обязанности по уплате НДС.

Ключ: как следует из подп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ, задолженность по транспортному, земельному налогам и по налогу на имущество физических лиц умершего лица либо лица, объявленного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством РФ для оплаты наследниками долгов наследодателя. Соответственно, наследование долгов по налогам является не полным, а сингулярным, НДС в данном перечне отсутствует.

125. Наследник умершего индивидуального предпринимателя принял наследство. Налоговая инспекция предложила наследнику уплатить транспортный налог за легковой автомобиль, не уплаченный наследодателем. Действия налогового органа:

ответ 3: правомерны, поскольку НК РФ предусматривает правопреемство в части обязанности по уплате транспортного налога.

Ключ: как следует из подп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ, задолженность по транспортному, земельному налогам и по налогу на имущество физических лиц умершего лица либо лица, объявленного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством РФ для оплаты наследниками долгов наследодателя.

126. Круг налогоплательщиков федерального налога устанавливается:

ответ 1: в федеральных законах.

Ключ: круг налогоплательщиков любого налога устанавливается только в федеральном законе (Постановления КС РФ от 21.03.1997 N 5-П и от 30.01.2001 N 2-П, п. 2 ст. 12 НК РФ).

127. Круг налогоплательщиков регионального налога устанавливается:

ответ 1: в федеральных законах.

Ключ: круг налогоплательщиков любого налога устанавливается только в федеральном законе (Постановления КС РФ от 21.03.1997 N 5-П и от 30.01.2001 N 2-П, Определение КС РФ от 05.02.1998 N 22-О, п. 4 ст. 12 НК РФ). При ином подходе данный элемент определялся бы на региональном (местном) уровне произвольно.

128. Круг налогоплательщиков местного налога устанавливается:

ответ 1: в федеральных законах.

Ключ: круг налогоплательщиков любого налога устанавливается только в федеральном законе (Постановления КС РФ от 21.03.1997 N 5-П и от 30.01.2001 N 2-П, Определение КС РФ от 05.02.1998 N 22-О, п. 4 ст. 12 НК РФ). При ином подходе данный элемент определялся бы на региональном (местном) уровне произвольно.

129. Обязанность по уплате налога является следствием:

ответ 2: совершения налогоплательщиком действий, указанных в нормативном акте о налоге, как основания для возникновения обязанности по его уплате.

Ключ: исходя из п. 2 ст. 44 НК РФ обязанность по уплате конкретного налога возлагается на налогоплательщика с момента возникновения установленных законодательством о налогах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога. Указанное обстоятельство - юридический факт (действие (деятельность) налогоплательщика или правовое состояние, являющееся результатом действия налогоплательщика) в науке обозначается как объект налога. Действия (акты) налогового органа или иного органа исполнительной власти на возникновение обязанности по уплате налога не влияют.

130. Объект налогообложения в науке налогового права обычно определяется как:

ответ 2: юридический факт (факты), наличие которого(-ых) установлено в законодательстве о налогах в качестве основания для возникновения у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

Ключ: в науке налогового права объект налогообложения обычно определяется как юридический факт (факты), наличие которого установлено в законодательстве о налогах в качестве основания для возникновения у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Например, для поимущественных налогов объект налогообложения - состояние владения определенными видами имущества. Для налогов на доход (прибыль) объект налогообложения - получение дохода (прибыли).

131. Объект налогообложения как юридический факт может быть для налогоплательщика:

ответ 3: действием или состоянием (являющимся результатом действия).

Ключ: поскольку обязанность по уплате налога всегда является правовым результатом правомерных действий (деятельности) налогоплательщика, объект налогообложения может быть только действием (пример - получение дохода) либо состоянием, являющимся результатом действия (пример - владение ранее приобретенным автомобилем, зарегистрированным в ГИБДД), но никак не событием.

132. Какой набор элементов является минимально необходимым для того, чтобы налог являлся установленным и мог уплачиваться?

Ответ 1: налогоплательщик, объект налога, сумма налога (способ ее исчисления), срок (периодичность) уплаты, получатель платежа.

Ключ: минимально необходимый набор элементов должен придавать определенность нормативному акту о конкретном налоге. В этом качестве может быть охарактеризован только такой набор элементов: налогоплательщик, объект налога, сумма налога (способ ее исчисления), срок (периодичность) уплаты, получатель платежа. Прочие наборы либо не содержат необходимого элемента (объект налога); либо содержат элемент, не являющийся необходимым (налоговые льготы).

133. Юридический состав налога в науке налогового права обычно определяется как:

ответ 2: система существенных элементов налога, которые минимально необходимы для его однозначного исчисления и уплаты.

Ключ: в науке налогового права юридический состав налога обычно определяется, как система существенных элементов налога, которые минимально необходимы для его однозначного исчисления и уплаты.

134. Наука налогового права выделяет такой элемент налога, не установленный в НК РФ, как:

ответ 2: предмет налогообложения.

Ключ: в ст. 17 НК РФ предмет налогообложения как элемент налога не указан (в отличие от объекта и базы). В науке налогового права предмет налога определяется как явление материального мира, находящееся в определенной связи с налогоплательщиком и обладающее стоимостной, физической или иной характеристикой. Например, в поимущественных налогах предметом являются некоторые виды имущества (оно обладает стоимостной, физической или иной характеристикой), а объектом - юридический факт владения налогоплательщиком данным имуществом на определенном праве.

135. Предмет налогообложения в науке налогового права обычно определяется как:

ответ 1: явление материального мира, находящееся в определенной связи с налогоплательщиком и обладающее стоимостной, физической или иной характеристикой.

Ключ: в науке налогового права предмет налогообложения обычно определяется как явление материального мира, находящееся в определенной связи с налогоплательщиком и обладающее стоимостной, физической или иной характеристикой. Например, для транспортного налога предмет - автомобиль (обладает, в частности, такой характеристикой, как мощность двигателя); а объект - факт владения налогоплательщиком автомобилем, зарегистрированным в органах ГИБДД.

136. Объект налогообложения по федеральному налогу устанавливается:

ответ 1: в федеральных законах.

Ключ: объект налогообложения по любому налогу устанавливается только в федеральном законе (Постановления КС РФ от 21.03.1997 N 5-П и от 30.01.2001 N 2-П, п. 2 ст. 12 НК РФ).

137. Объект налогообложения по региональному налогу устанавливается:

ответ 3: в федеральных законах.

Ключ: объект налогообложения по любому налогу устанавливается только в федеральном законе (Постановления КС РФ от 21.03.1997 N 5-П и от 30.01.2001 N 2-П, Определение КС РФ от 05.02.1998 N 22-О, п. 4 ст. 12 НК РФ). При ином подходе данный элемент определялся бы на региональном (местном) уровне произвольно.

138. Объект налогообложения по местному налогу устанавливается:

ответ 2: в федеральных законах.

Ключ: объект налогообложения по любому налогу устанавливается только в федеральном законе (Постановления КС РФ от 21.03.1997 N 5-П и от 30.01.2001 N 2-П, Определение КС РФ от 05.02.1998 N 22-О, п. 4 ст. 12 НК РФ). При ином подходе данный элемент определялся бы на региональном (местном) уровне произвольно.

139. Объект налогообложения в соответствии с нормативным определением - это:

ответ 3: реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

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

140. Товар в соответствии с НК РФ - это:

ответ 3: любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

Ключ: пункт 3 ст. 38 НК РФ: товаром для целей НК РФ признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

141. В соответствии с НК РФ реализацией товаров организацией или индивидуальным предпринимателем является:

ответ 2: передача на возмездной основе права собственности на товары одним лицом для другого лица.

Ключ: пункт 1 ст. 39 НК РФ: реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, - передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе.

142. Нормативное определение работ в целях НК РФ:

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

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

143. В соответствии с НК РФ реализацией работ организацией или индивидуальным предпринимателем будет являться:

ответ 3: передача на возмездной основе результатов выполненных работ другому лицу.

Ключ: пункт 1 ст. 39 НК РФ: реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, - передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе.

144. Нормативное определение услуг в целях НК РФ:

ответ 1: деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Ключ: пункт 5 ст. 38 НК РФ: услугой для целей налогообложения признается деятельность,

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

145. В соответствии с НК РФ организация или индивидуальный предприниматель реализует услуги, если имеет место:

ответ 1: возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу.

Ключ: пункт 1 ст. 39 НК РФ: реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, - передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе.

146. Налоговая база в науке налогового права обычно определяется как:

ответ 2: количественное выражение предмета налога через масштаб налога и единицу налога.

Ключ: в науке налогового права налоговая база обычно определяется как количественное выражение предмета налога через масштаб налога и единицу налога. Например, для транспортного налога (гл. 28 НК РФ) автомобиль (предмет налога) количественно выражается через масштаб (мощность двигателя) и единицу (единицы лошадиных сил). В принципе не исключено введение другого масштаба (например, объем двигателя) и соответствующей ему единицы (например, десятки кубических сантиметров). В таком случае ставка налога могла бы выглядеть так: 100 руб. на каждые 10 кубических сантиметров объема двигателя.

147. Налоговая ставка в науке налогового права обычно определяется как:

ответ 3: размер налога (в рублях) на единицу налога.

Ключ: в науке налогового права налоговая ставка обычно определяется как размер налога (в рублях) на единицу налога. Например, в НДФЛ стандартная налоговая ставка составляет 13% от облагаемого дохода (п. 1 ст. 224 НК РФ). В транспортном налоге на легковые автомобили с мощностью двигателя до 100 л.с. (ст. 361 НК РФ) максимальная налоговая ставка (без учета повышающих коэффициентов) составляет 25 руб. на одну лошадиную силу мощности двигателя.

148. С точки зрения науки налогового права налоговые ставки могут быть:

ответ 3: твердыми, процентными, комбинированными.

Ключ: из предложенных вариантов с точки зрения науки налогового права налоговые ставки могут быть только твердыми (транспортный налог на а/м с мощностью двигателя до 100 л.с. - как максимум 25 руб./л.с.), процентными (НДФЛ - 13% от дохода), комбинированными (акциз на сигареты в 2015 г. - 960 руб. на 1000 шт. + 11% расчетной стоимости).

149. Региональный законодатель установил ставку транспортного налога в размере, превышающем предел, установленный в НК РФ. В этом случае:

ответ 1: применяется предельная ставка, установленная в НК РФ.

Ключ: исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 27.01.2009 N 11519/08 если региональный законодатель установил ставку транспортного налога (как, впрочем, и любого иного регионального налога) в размере, превышающем предел, установленный в НК РФ, то применяется предельная ставка, установленная в НК РФ.

150. Депутат внес в Законодательное Собрание Нижегородской области законопроект, снижающий ставку НДС на территории области с 18% до 12% для организаций, осуществляющих обработку (переработку) древесины. Данный законопроект:

ответ 2: не может быть принят, поскольку в НК РФ прав законодательных органов субъектов РФ по регулированию ставки НДС не предусмотрено.

Ключ: прав законодательных органов субъектов РФ по регулированию ставки НДС (федеральный налог, полностью зачисляемый в федеральный бюджет) в НК РФ не предусмотрено. Соответственно, такой законопроект не может быть принят.

151. С точки зрения науки налогового права налоговые ставки могут быть:

ответ 2: пропорциональными, прогрессивными, регрессивными.

Ключ: из предложенных вариантов с точки зрения науки налогового права налоговые ставки могут быть пропорциональными, т.е. не меняющимися с ростом налоговой базы (в НДФЛ); прогрессивными - растущими с ростом налоговой базы (в транспортном налоге); регрессивными, а именно уменьшающимися с ростом налоговой базы (в настоящее время прямо не предусмотрены). Конституция РФ не содержит норм, регламентирующих налоговые ставки.

152. В соответствии с нормативным определением под налоговым периодом понимается:

ответ 2: Календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

Ключ: в силу п. 1 ст. 55 НК РФ под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

153. Налоговый период с точки зрения науки налогового права:

ответ 1: может отсутствовать в некоторых налогах.

Ключ: у разовых налогов (в настоящее время формально не установлены, до 01.01.2006 - налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения), объектом которых являются действия налогоплательщика, по мнению законодателя, совершаемые редко (эпизодически), налоговый период не устанавливается. Срок уплаты разового налога может исчисляться либо от момента появления объекта налогообложения, либо от момента истребования налога налоговым органом (следующим за моментом появления объекта налогообложения).

154. У налогов, установленных в РФ, максимальный размер налогового периода установлен как:

ответ 1: календарный год.

Ключ: максимальный размер налогового периода у налогов, установленных в РФ, - календарный год (часть II НК РФ - в т.ч. у налога на прибыль организаций, у НДФЛ, у всех поимущественных налогов).

155. Налоговый период всегда устанавливается в налогах:

ответ 1: в качестве объектов которых установлен юридический факт - состояние.

Ключ: налоговый период обязателен только для тех налогов, у которых в качестве объектов налогообложения установлены юридические факты - состояния, поскольку в этом случае размер налога должен зависеть от времени нахождения плательщика в налогооблагаемом состоянии (например, размер транспортного налога зависит от того, сколько месяцев в году налогоплательщик владел автомобилем (п. 3 ст. 362 НК РФ)). При исключении налогового периода из норм закона о таком налоге закон утратит определенность. Для налогов, у которых в качестве объектов налогообложения установлены юридические факты - действия, налоговый период в принципе может отсутствовать, что и имеет место в разовых налогах.

156. В соответствии с НК РФ налоговый период в некоторых налогах может быть разделен:

ответ 2: на отчетные периоды.

Ключ: в силу п. 1 ст. 55 НК РФ под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов.

157. В соответствии с правовой позицией ВАС РФ обязанность по уплате конкретного налога возникает у налогоплательщика:

ответ 3: вследствие появления в деятельности налогоплательщика объекта налогообложения по этому налогу (а также окончания налогового периода - для периодических налогов).

Ключ: в науке налогового права объект налогообложения определяется как юридический факт (факты), наличие которого(-ых) установлено в законодательстве о налогах в качестве основания для возникновения у налогоплательщика обязанности по уплате налога. В соответствии с п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 22.06.2006 N 25 объект налогообложения как совокупность налоговых операций (фактов) является сформировавшимся к моменту окончания налогового периода.

158. Должен ли вор с точки зрения НК РФ уплатить НДФЛ с украденных им и потраченных денег?

ответ 1: нет, поскольку прав на данные деньги он не приобретает.

Ключ: обязанность по уплате налога является результатом только правомерных действий (деятельности) налогоплательщика. Налог должен уплачиваться только из денежных средств, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления (п. 1 ст. 8 НК РФ).

159. Срок уплаты налога с точки зрения науки налогового права - это:

ответ 2: определенная (определимая) календарная дата, следующая из акта законодательства о налогах, не позднее которой налогоплательщик обязан уплатить налог.

Ключ: в науке налогового права срок уплаты налога обычно определяется как определенная (определимая) календарная дата, следующая из акта законодательства о налогах, не позднее которой налогоплательщик обязан уплатить налог. Пункт 2 ст. 58 НК РФ - подлежащая уплате сумма налога уплачивается налогоплательщиком в установленные сроки.

160. Отметьте правильное утверждение:

ответ 2: применительно к конкретному налогу может предусматриваться уплата в течение налогового периода предварительных платежей по налогу - авансовых платежей.

Ключ: как следует из п. 3 ст. 58 НК РФ, может предусматриваться уплата в течение налогового

периода предварительных платежей по налогу - авансовых платежей. В частности, такие платежи по НДФЛ уплачивают индивидуальные предприниматели (п. п. 8, 9 ст. 227 НК РФ). Некоторые налоги (например, ЕНВД) уплачиваются в полной сумме в срок, установленный по окончании налогового периода (не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода (п. 1 ст. 346.32 НК РФ)).

161. Срок уплаты ЕНВД за соответствующий квартал - не позднее 25 числа следующего месяца (п. 1 ст. 346.32 НК РФ). 25.01.2015 - воскресенье. Соответственно, ЕНВД за IV квартал 2014 года должен быть уплачен не позднее:

ответ 2: 26.01.2015.

Ключ: пункт 7 ст. 6.1 НК РФ: в случаях, когда последний день срока приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством РФ выходным и (или) нерабочим праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

162. В соответствии с п. 1 ст. 174 НК РФ уплата НДС за истекший налоговый период производится равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом (квартал - ст. 163 НК РФ). Как должен налогоплательщик уплатить НДС в сумме 3000 руб. по итогам IV квартала 2015 года (без учета выходных и праздничных дней)?

Ответ 3: по 1000 руб. не позднее 25.01.2016, 25.02.2016 и 25.03.2016.

Ключ: в данных условиях налогоплательщик, очевидно, должен уплатить НДС в сумме 3000 руб. по итогам IV квартала 2015 года по 1000 руб. не позднее 25.01.2016, 25.02.2016 и 25.03.2016.

163. Изменением срока уплаты налога и сбора в соответствии с НК РФ признается:

ответ 1: перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок.

Ключ: пункт 1 ст. 61 НК РФ: изменением срока уплаты налога и сбора признается перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок.

164. В соответствии с НК РФ налог должен исчисляться:

ответ 2: налогоплательщиком, налоговым органом, налоговым агентом, в зависимости от вида налога.

Ключ: пункты 1, 2 ст. 52 НК РФ: налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот, если иное не предусмотрено НК РФ; в случаях, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. На уполномоченных представителей (ст. 29 НК РФ) такая обязанность НК РФ не возлагается.

165. Примером налога, который исчисляется налоговым агентом, является:

ответ 3: НДФЛ.

Ключ: из приведенных видов налогов только НДФЛ исчисляется в том числе налоговым агентом (ст. 226 НК РФ). Прочие платежи не предполагают каких-либо облагаемых выплат от одного лица другому лицу, вследствие чего институт налоговых агентов в них неприменим.

166. Примером налога, который исчисляется только налоговым органом, является:

ответ 2: налог на имущество физических лиц.

Ключ: государственная пошлина (гл. 25.3 НК РФ) налогом не является, а представляет собой сбор (п. 2 ст. 8 НК РФ, п. 1 ст. 333.16 НК РФ). Из оставшихся платежей только налоговым органом исчисляется налог на имущество физических лиц (п. 1 ст. 408 НК РФ).

167. Налогоплательщик - физическое лицо в 2014 году приобрел автомобиль и зарегистрировал его в ГИБДД, но ни в 2015 году, ни впоследствии ему не направлялись налоговые уведомления, вследствие чего он не уплачивал транспортный налог. В этом случае:

ответ 2: налогоплательщик обязан самостоятельно сообщить об этом факте в налоговый орган.

Ключ: пункт 2.1 ст. 23 НК РФ: налогоплательщики - физические лица по налогам, уплачиваемым на основании налоговых уведомлений, обязаны сообщать о наличии у них объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств, признаваемых объектами налогообложения по соответствующим налогам, в налоговый орган по месту жительства либо по месту нахождения объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств в случае неполучения налоговых уведомлений и неуплаты налогов в отношении указанных объектов налогообложения за период владения ими.

168. Налогоплательщик - физическое лицо в 2014 году приобрел автомобиль и зарегистрировал его в ГИБДД, но ни в 2015 году, ни впоследствии ему не направлялись налоговые уведомления, вследствие чего он не уплачивал транспортный налог. Соответствующее сообщение в налоговый орган сделано им в 2016 году. Налоговый орган в 2017 году может истребовать транспортный налог:

ответ 3: за 2016 год.

Ключ: пункт 2 ст. 52 НК РФ: налог, подлежащий уплате физическими лицами в отношении объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств, исчисляется налоговыми органами не более чем

за три налоговых периода, предшествующих календарному году направления налогового уведомления. При условии исполнения налогоплательщиком в установленный срок обязанности, предусмотренной п. 2.1 ст. 23 НК РФ, исчисление суммы налога производится начиная с того налогового периода, в котором была исполнена эта обязанность.

169. Налоговые льготы (вычеты, расходы, освобождения):

ответ 2: являются факультативным элементом любого налога.

Ключ: исходя из п. 2 ст. 17 НК РФ и иных положений законодательства о налогах налоговые льготы (вычеты, расходы, освобождения) являются факультативным элементом любого налога. Их отсутствие не снижает определенности нормативного акта о конкретном налоге.

170. При отсутствии в федеральном законе о конкретном федеральном налоге налоговых льгот (вычетов, расходов, освобождений):

ответ 1: налог тем не менее является установленным и должен уплачиваться.

Ключ: исходя из п. 2 ст. 17 НК РФ и иных положений законодательства о налогах налоговые льготы (вычеты, расходы, освобождения) являются факультативным элементом любого налога. Их отсутствие не снижает определенности нормативного акта о конкретном налоге, такой налог является установленным и должен уплачиваться. ФНС России полномочий по установлению льгот (вычетов, расходов, освобождений) не имеет.

171. Налоговую декларацию можно охарактеризовать как:

ответ 1: заявление налогоплательщика об исчисленной им и подлежащей уплате за налоговый период сумме конкретного налога.

Ключ: в силу п. 1 ст. 80 НК РФ налоговая декларация представляет собой письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основаниями для исчисления и уплаты налога.

172. В соответствии с НК РФ бланки налоговых деклараций (расчетов):

ответ 1: предоставляются налоговыми органами бесплатно.

Ключ: на основании п. 3 ст. 80 НК РФ бланки налоговых деклараций (расчетов) предоставляются налоговыми органами бесплатно.

173. Налоговые декларации должны представляться:

ответ 3: организациями и физическими лицами по тем налогам, по которым прямо установлена такая обязанность.

Ключ: в силу подп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах. Обычно данная обязанность возлагается законодательством на тех лиц, которые обязаны исчислять соответствующий налог самостоятельно. Например, вообще нет обязанности по представлению налоговой декларации по налогу на имущество физических лиц, данный налог исчисляет только налоговый орган (п. 1 ст. 408 НК РФ), даже если его должен уплачивать индивидуальный предприниматель.

174. Отметьте правильное утверждение:

ответ 2: законодатель обычно возлагает обязанность по представлению налоговой декларации на налогоплательщиков, которые исчисляют для себя налог самостоятельно.

Ключ: из приведенных высказываний верно только то, что законодатель обычно возлагает обязанность по представлению налоговой декларации на налогоплательщиков, которые исчисляют для себя налог самостоятельно. Документ, представляемый плательщиками сборов, называется расчет сбора (п. 1 ст. 80 НК РФ). Физические лица без статуса индивидуального предпринимателя в некоторых случаях обязаны представлять налоговые декларации (например, по НДФЛ при продаже имущества, которым владели менее трех лет (п. 1 ст. 229, подп. 2 п. 1 ст. 228 НК РФ)).

175. Является ли пеня за неуплату налога, в соответствии с НК РФ мерой ответственности за налоговые правонарушения?

ответ 2: не является.

Ключ: пункт 18 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11.06.1999 N 41/9: пеня не является мерой налоговой ответственности (ст. ст. 72 и 75 НК РФ).

176. Пеня за неуплату налога в соответствии со ст. 75 НК РФ исчисляется исходя из 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки. Следовательно, при снижении ставки рефинансирования с определенной даты:

ответ 1: уже начисленная до этой даты сумма пени не пересчитывается, а с этой даты пеня

исчисляется исходя из сниженной ставки рефинансирования.

Ключ: пеня за неуплату налога мерой ответственности не является (п. 18 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11.06.1999 N 41/9) и исчисляется за конкретный период времени исходя из той ставки рефинансирования, которая была установлена в данном периоде. Следовательно, изменение (в т.ч. снижение) ставки рефинансирования касается только той пени, которая подлежит начислению с даты действия новой ставки рефинансирования.

177. При уплате налога в безналичной форме налог считается уплаченным:

ответ 1: с момента предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога при наличии достаточного денежного остатка на счете.

Ключ: подп. 1 п. 3 ст. 45 НК РФ: обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа.

178. При уплате налога физическим лицом в наличной форме налог считается уплаченным:

ответ 3: со дня внесения физическим лицом в банк наличных денежных средств.

Ключ: на основании подп. 3 п. 3 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства.

179. Налогоплательщик излишне уплатил НДФЛ за 2014 год в сумме 1000 руб. и не доплатил НДФЛ за 2015 год на сумму 500 руб. В этой ситуации недоимка за 2015 год:

ответ 3: имеет место и прекратится со дня вынесения налоговым органом решения о зачете излишне уплаченного налога за 2014 год в счет погашения недоимки за 2015 год.

Ключ: подп. 4 п. 3 ст. 45 НК РФ: обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком 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.

180. Налогоплательщик излишне уплатил НДФЛ за 2014 год в сумме 1000 руб. и не доплатил НДФЛ за 2015 год на сумму 500 руб. В этой ситуации налоговый орган вправе начислять пени на недоимку за 2015 год:

ответ 2: до дня принятия налоговым органом решения о зачете излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки.

Ключ: подп. 4 п. 3 ст. 45 НК РФ: обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком 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. Судам не предоставлено право на принятие решений о зачете. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 20.11.2012 N 9334/12 отмечается, что НК РФ не содержит положений, согласно которым обязанность по уплате налога считается исполненной не на момент принятия решения о зачете, а на более раннюю дату.

181. Если обязанность по исчислению и удержанию налога из выплат налогоплательщику возложена на налогового агента, то обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком со дня:

ответ 1: удержания сумм налога налоговым агентом.

Ключ: в силу подп. 5 п. 3 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена в соответствии с НК РФ на налогового агента.

182. Обязанность по уплате налога прекращается уплатой налога, а также:

ответ 2: вследствие принятия налоговым органом решения о признании безнадежной к взысканию и списанию задолженности.

Ключ: на основании ст. 59 НК РФ налоговым органом может быть принято решение о признании безнадежной к взысканию и списанию задолженности. Судам соответствующих полномочий законодательство не предоставляет (суд может только принять акт, в котором констатируется, что налоговый орган утратил возможность взыскания задолженности в связи с истечением установленного срока взыскания (подп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ)). Налоговые льготы (ст. 56 НК РФ) не носят разрешительного характера.

183. Может ли обязанность по уплате налога списываться налоговым органом при длительной невозможности его взыскания?

Ответ 1: может в отношении любого налогоплательщика.

Ключ: подп. 4.1 п. 1 ст. 59 НК РФ: задолженность м.б. признана безнадежной при вынесении судебным приставом-исполнителем постановления об окончании исполнительного производства при возврате взыскателю исполнительного документа по основаниям, предусмотренным п. п. 3 и 4 ч. 1 ст. 46 ФЗ "Об исполнительном производстве", если с даты образования недоимки и (или) задолженности по пеням и штрафам прошло более пяти лет, в следующих случаях: 1) ее размер не превышает размера требований к должнику, установленного законодательством РФ о несостоятельности (банкротстве) для возбуждения производства по делу о банкротстве (300 тыс. руб. - ю.л., 500 тыс. руб. - ф.л.); 2) судом возвращено заявление о признании должника банкротом или прекращено производство по делу о банкротстве в связи с отсутствием средств, достаточных для возмещения судебных расходов на проведение процедур, применяемых в деле о банкротстве.

184. Налогоплательщик поставил администрации муниципального образования товаров на 1000 руб. Администрация не оплатила товары. По итогам налогового периода налогоплательщик обязан уплатить в местный бюджет 1500 руб. местного налога, из которых он уплатил 500 руб. и сделал заявление о зачете задолженности. В этом случае:

ответ 1: налогоплательщик остается должен 1000 руб. местного налога.

Ключ: зачет с гражданско-правовыми требованиями как способ прекращения обязанности по уплате налога в законодательстве о налогах (в т.ч. в ст. 45 НК РФ) не предусмотрен. Пункт 3 ст. 2 ГК РФ предусмотрено, что к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. Из 1500 руб. налогоплательщик оплатил 500 руб., вследствие чего остался должен 1000 руб. местного налога.

185. В качестве излишне уплаченного (взысканного) налога всегда можно квалифицировать сумму денежных средств:

ответ 2: зачисленную на счета соответствующего бюджета в размере, превышающем подлежащие уплате суммы налога за определенные налоговые периоды.

Ключ: в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28.02.2006 N 11074/05 разъяснено, что излишне уплаченной или взысканной суммой налога может быть признано зачисление на счета соответствующего бюджета денежных средств в размере, превышающем подлежащие уплате суммы налога за определенные налоговые периоды. Соответственно, для квалификации налога как излишне уплаченного (взысканного) необходимо фактическое поступление денежных средств в бюджет.

186. Налоговый орган в соответствии с НК РФ может зачесть излишне уплаченный налог в счет погашения недоимки:

ответ 2: как по заявлению налогоплательщика, так и по собственной инициативе.

Ключ: исходя из п. п. 4, 5 ст. 78 НК РФ, налоговый орган может зачесть излишне уплаченный налог в счет погашения недоимки как по заявлению налогоплательщика, так и по собственной инициативе.

187. Налоговый орган вправе самостоятельно зачесть излишне уплаченный индивидуальным предпринимателем НДС в счет погашения:

ответ 3: только такой задолженности предпринимателя по НДС, сроки на взыскание которой не истекли.

Ключ: налоговый орган вправе зачесть излишне уплаченный налог в счет погашения только такой задолженности налогоплательщика, сроки на взыскание которой не истекли (Определение КС РФ от 08.02.2007 N 381-О-П, п. 32 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57). НДС с индивидуальных предпринимателей по общему правилу взыскиваются во внесудебном порядке.

188. Налоговый орган обязан возратить налогоплательщику излишне уплаченный налог по его заявлению:

ответ 2: только если у налогоплательщика отсутствует задолженность, в счет погашения которой можно зачесть излишне уплаченный налог.

Ключ: на основании п. 6 ст. 78 НК РФ возврат налогоплательщику суммы излишне уплаченного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам, подлежащим взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, производится только после зачета суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности).

189. Организация излишне уплатила НДС. В этом случае возможен зачет в счет погашения недоимки по:

ответ 3: налогу на прибыль организаций.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 78 НК РФ зачет сумм излишне уплаченных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов производится по соответствующим видам налогов и сборов, а также по пеням, начисленным по соответствующим налогам и сборам. Следовательно, излишне

уплаченный НДС (федеральный налог - ст. 13 НК РФ) может быть зачтен в счет погашения недоимки по налогу на прибыль организаций (федеральный налог - ст. 13 НК РФ). Транспортный налог является региональным (ст. 14 НК РФ), земельный налог - местным (ст. 15 НК РФ).

190. Каким образом по общему правилу принудительно взыскивается налог?

Ответ 3: с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, - в судебном порядке; с организаций и индивидуальных предпринимателей - во внесудебном порядке.

Ключ: пункт 2 ст. 45 НК РФ: взыскание налога с организации или индивидуального предпринимателя производится в порядке, предусмотренном ст. ст. 46 и 47 НК РФ (внесудебный порядок). Взыскание налога с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится в порядке, предусмотренном ст. 48 НК РФ (судебный порядок).

191. Каким образом по общему правилу принудительно взыскивается пеня за неуплату налога?

Ответ 3: с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, - в судебном порядке; с организаций и индивидуальных предпринимателей - во внесудебном порядке.

Ключ: пункт 2 ст. 45 НК РФ: взыскание налога с организации или индивидуального предпринимателя производится в порядке, предусмотренном ст. ст. 46 и 47 НК РФ (внесудебный порядок). Взыскание налога с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится в порядке, предусмотренном ст. 48 НК РФ (судебный порядок). В соответствии с п. 8 ст. 45, п. 9 ст. 46 НК РФ, п. 8 ст. 47 НК РФ, п. 1 ст. 48 НК РФ пеня взыскивается по тем же правилам, что и сам налог.

192. Достоверная информация о наличии у налогоплательщика неисполненной обязанности по уплате налога (либо о наличии облагаемого налогом имущества) может быть получена налоговым органом:

ответ 1: от самого налогоплательщика; в результате налоговых проверок; от государственных органов и иных лиц, обязанных в соответствии с НК РФ сообщать эту информацию в налоговые органы.

Ключ: достоверная информация о наличии у налогоплательщика неисполненной обязанности по уплате налога (либо о наличии облагаемого налогом имущества) может быть получена налоговым органом только из трех источников: от самого налогоплательщика (в т.ч. через налоговую декларацию); от государственных органов и иных лиц, обязанных в соответствии с НК РФ сообщать эту информацию в налоговые органы (в т.ч. от органов ГИБДД - об автомобилях, облагаемых транспортным налогом, - п. 4 ст. 85 НК РФ); в результате налоговых проверок (в т.ч. путем анализа документов о деятельности налогоплательщика).

193. Может ли налоговый орган, обязанный исчислять в соответствии с законодательством конкретный налог, требовать от налогоплательщика уплаты этого налога до направления налогового уведомления?

Ответ 2: не может.

Ключ: пункт 4 ст. 57 НК РФ: в случаях, когда расчет суммы налога производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления. Поскольку обязанность по уплате любого налога является следствием действий самого налогоплательщика (либо нахождения налогоплательщика в правовом состоянии, являющемся следствием его действий), более корректным будет утверждение: налоговый орган, обязанный исчислить в соответствии с законодательством конкретный налог, не может требовать от налогоплательщика уплаты этого налога до направления налогового уведомления.

194. При взыскании налога на имущество организаций с ООО какая последовательность действий налогового органа является правильной?

Ответ 3: направление требования об уплате налога - принятие решения о взыскании налога за счет средств на счетах в банках - принятие решения о взыскании налога за счет имущества.

Ключ: налог на имущество организаций исчисляется самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52, ст. 382 НК РФ), вследствие чего налоговое уведомление (п. 2 ст. 52 НК РФ) налогоплательщику не направляется. Кроме того, с ООО такой налог взыскивается по общему правилу во внесудебном порядке. Первым шагом при взыскании любого налога будет направление требования (ст. ст. 69, 70 НК РФ). При неисполнении требования налоговый орган может принять решение о взыскании налога за счет средств на счетах в банках (ст. 46 НК РФ). Если денежных средств недостаточно, налоговый орган принимает решение о взыскании налога за счет имущества (ст. 47 НК РФ).

195. Для взыскания налога на имущество физических лиц с лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, какая последовательность действий налогового органа является правильной?

Ответ 2: направление налогового уведомления - направление требования об уплате налога - направление в суд искового заявления.

Ключ: налог на имущество физических лиц исчисляется только налоговым органом (п. 1 ст. 408 НК

РФ), вследствие чего налогоплательщику предварительно направляется налоговое уведомление (п. 2 ст. 52, п. 2 ст. 409 НК РФ) с расчетом данного налога для его добровольной уплаты. Первым шагом при взыскании любого налога будет направление требования (ст. ст. 69, 70 НК РФ). С физического лица без статуса индивидуального предпринимателя налог взыскивается только в судебном порядке (ст. 48 НК РФ).

196. Какой меры принудительного исполнения обязанности по уплате налога не предусматривает НК РФ?

Ответ 3: обращение взыскания на денежные средства законных представителей налогоплательщика.

Ключ: статьи 46 - 48 НК РФ не предусматривают обращения взыскания на денежные средства законных представителей налогоплательщика. В соответствии с п. 1 ст. 8 НК РФ налог является индивидуальным платежом и уплачивается за счет средств самого налогоплательщика. Соответственно, потенциально возможно обращение взыскания как на денежные средства, так и на иное имущество самого налогоплательщика.

197. Как обозначается в НК РФ документ, направляемый налогоплательщику налоговым органом для инициирования процедур принудительного взыскания налога?

Ответ 2: требование об уплате налога.

Ключ: налоговое уведомление направляется налогоплательщику в случае, если налог исчисляется налоговым органом (п. 2 ст. 52 НК РФ) и содержит предложение добровольно уплатить налог до срока уплаты. Путем направления требования об уплате налога (ст. 69 НК РФ) налоговый орган иницирует процедуры принудительного взыскания налога. Решения о взыскании налога за счет денежных средств на счетах в банках (ст. 46 НК РФ) либо за счет иного имущества (ст. 47 НК РФ) могут быть приняты в отношении организаций или индивидуальных предпринимателей только при условии предшествующего направления требования и его неисполнения налогоплательщиком.

198. Срок на принятие решения о взыскании налога за счет денежных средств на счетах организации (индивидуального предпринимателя) в банках с момента истечения срока на добровольное исполнение требования об уплате налога составляет:

ответ 2: 2 месяца.

Ключ: пункт 3 ст. 46 НК РФ: решение о взыскании налога за счет денежных средств на счетах организации (индивидуального предпринимателя) в банках принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока.

199. Срок на обращение налогового органа в суд с заявлением о взыскании налога с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, с момента истечения срока на добровольное исполнение требования об уплате налога составляет:

ответ 3: 6 месяцев при условии, что задолженность превышает 3000 руб.

Ключ: пункт 2 ст. 48 НК РФ: заявление о взыскании подается в суд общей юрисдикции налоговым органом (таможенным органом) в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов. Пункт 1 ст. 48 НК РФ: заявление о взыскании подается налоговым органом (таможенным органом) в суд, если общая сумма налога, сбора, пеней, штрафов, подлежащая взысканию с физического лица, превышает 3000 руб.

200. В случае судебного взыскания налога в суде общей юрисдикции:

ответ 1: обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для взыскания налога, возлагается на налоговый орган.

Ключ: в силу ч. 4 ст. 289 КАС РФ обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для взыскания обязательных платежей и санкций, возлагается на административного истца.

201. Налоговый орган принял решение о взыскании налога за счет имущества организации или индивидуального предпринимателя (ст. 47 НК РФ). В этом случае налоговый орган:

ответ 3: принимает соответствующее постановление и передает его судебному приставу-исполнителю, который обеспечивает его принудительное исполнение.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 47 НК РФ взыскание налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя производится по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа путем направления на бумажном носителе или в электронной форме в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном ФЗ "Об исполнительном производстве".

202. Налоговый орган утратил возможность принудительного взыскания налога, поскольку пропустил сроки на его взыскание. В этом случае обязанность по уплате налога:

ответ 3: сохраняется, но может быть списана налоговым органом.

Ключ: в п. 3 ст. 44 НК РФ такое основание для прекращения обязанности по уплате налога, как

утрата налоговым органом возможности его принудительного взыскания, не указано. Соответственно, данная обязанность сохраняется, хотя и не может быть исполнена принудительно. В силу подп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ такая задолженность может быть списана. Прокурор, обращаясь в суд с заявлением в защиту публичных интересов (ст. 45 ГПК РФ, ст. 39 КАС РФ) связан теми же сроками, которые обязан соблюдать налоговый орган; если они уже пропущены, подобное заявление прокурора не подлежит удовлетворению.

203. Налоговый орган утратил возможность принудительного взыскания налога, поскольку пропустил сроки на его взыскание. Налогоплательщик тем не менее налог уплатил. В этом случае налогоплательщик:

ответ 2: не имеет права на возврат налога.

Ключ: пункт 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57: поскольку в силу положений ст. 44 НК РФ утрата возможности принудительного взыскания суммы налога сама по себе не является основанием для прекращения обязанности налогоплательщика по ее уплате, суммы задолженности по налогу, пеням, штрафу, самостоятельно перечисленные налогоплательщиком в бюджет до момента их списания в порядке, определенном в соответствии с п. 5 ст. 59 НК РФ, не являются излишне уплаченными в смысле НК РФ и поэтому не подлежат возврату по правилам ст. 78 НК РФ.

204. Налоговый контроль в соответствии с НК РФ является в основном:

ответ 3: последующим.

Ключ: пункт 1 ст. 82 НК РФ: налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ. При этом главной обязанностью налогоплательщика является обязанность по уплате налогов, которая всегда является правовым последствием экономической деятельности (действий) налогоплательщика. Соответственно, налоговый контроль является в основном последующим (исключение - разд. V.2 НК РФ "Налоговый контроль в форме налогового мониторинга").

205. Основной формой налогового контроля налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) является:

ответ 1: выездная (камеральная) налоговая проверка.

Ключ: в качестве основных и самостоятельных форм налогового контроля налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) можно охарактеризовать только выездные (камеральные) налоговые проверки (ст. 87 НК РФ), поскольку прочие формы налогового контроля (получение объяснений, осмотр помещений, проверка данных учета и отчетности, экспертиза и др.), как правило, проводятся в рамках налоговых проверок.

206. Какие виды налоговых проверок налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) предусмотрены в НК РФ?

ответ 2: выездная, камеральная.

Ключ: пункт 1 ст. 87 НК РФ: налоговые органы проводят следующие виды налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов: 1) камеральные налоговые проверки (ст. 88 НК РФ); 2) выездные налоговые проверки (ст. 89 НК РФ). Прочие виды проверок (из числа приведенных) в НК РФ не выделены, хотя проверки по ст. 101.4 НК РФ иногда обозначают как документальные.

207. Решение о проведении камеральной налоговой проверки:

ответ 3: не предусмотрено НК РФ.

Ключ: в соответствии с п. 2 ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

208. Камеральная налоговая проверка проводится:

ответ 2: по месту нахождения налогового органа.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа.

209. В порядке камеральной налоговой проверки налогоплательщика в общем случае проверяются:

ответ 3: налоговые декларации (расчеты) и документы, представленные налогоплательщиком.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 26.06.2007 N 2662/07 наличие представленной налогоплательщиком декларации является обязательным условием для проведения налоговым органом данной проверки.

210. Какой предельный срок может продолжаться камеральная налоговая проверка?

Ответ 2: 3 месяца со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

Ключ: пункт 2 ст. 88 НК РФ: камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

211. Налогоплательщик 25.01.2016 направил по почте в налоговый орган налоговую декларацию по НДС за IV квартал 2015 года. Декларация поступила в налоговый орган 27.01.2016. Не позднее какой даты в соответствии с НК РФ налоговый орган должен завершить камеральную налоговую проверку данной декларации?

Ответ 1: не позднее 25.04.2016.

Ключ: день представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) может отличаться от дня поступления документа в налоговый орган, в т.ч. если декларация представлена по почте (п. 4 ст. 80 НК РФ). Тем не менее срок проведения камеральной налоговой проверки будет исчисляться именно от дня представления налоговой декларации. В соответствии с п. 8 ст. 6.1 НК РФ если документы либо денежные средства были сданы в организацию связи до 24 часов последнего дня срока, то срок не считается пропущенным.

212. В какой срок в общем случае должен быть составлен акт камеральной налоговой проверки?

Ответ 3: в течение 10 дней после окончания проверки.

Ключ: пункт 1 ст. 100 НК РФ: в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки должностными лицами налогового органа, проводящими указанную проверку, должен быть составлен акт налоговой проверки по установленной форме в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки. Справка при проведении камеральной налоговой проверки (п. 15 ст. 89 НК РФ) не составляется.

213. Отметьте правильную последовательность действий налогового органа при проведении камеральной налоговой проверки налогоплательщика:

ответ 2: получение от налогоплательщика налоговой декларации - фактическое проведение проверки - составление акта проверки.

Ключ: камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) (п. 2 ст. 88 НК РФ). Результаты проверки описываются проверяющими в акте проверки (п. 1 ст. 100 НК РФ). Справка при камеральной проверке (п. 15 ст. 89 НК РФ) не составляется.

214. Налоговый орган за пределами 3-месячного срока на проведение камеральной проверки истребовал у налогоплательщика документы. Налогоплательщик отказался их представить. В этом случае налоговый орган:

ответ 3: может проверять только те документы, которые ранее и были представлены в его распоряжение налогоплательщиком.

Ключ: сам по себе срок на проведение камеральной налоговой проверки не является пресекательным (п. 31 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57), за его пределами проверка может продолжаться. Однако по истечении этого срока налоговый орган уже не может требовать от налогоплательщика представления каких-либо документов (п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57, Постановление Президиума ВАС РФ от 17.11.2009 N 10349/09).

215. Наиболее вероятно, налоговый орган выберет для проведения выездной налоговой проверки организацию, у которой имеет место:

ответ 2: опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).

Ключ: подпункт 4 п. 4 Концепции системы планирования выездных налоговых проверок (утв. Приказом ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@): подозрительным является опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).

216. Наиболее вероятно, налоговый орган выберет для проведения выездной налоговой проверки предпринимателя, у которого имеет место:

ответ 3: отражение суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год.

Ключ: подпункт 7 п. 4 Концепции системы планирования выездных налоговых проверок (утв. Приказом ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@): подозрительным является отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода,

полученного за календарный год.

217. Решение о проведении выездной налоговой проверки:

ответ 1: принимается руководителем налогового органа либо его заместителем.

Ключ: в силу п. 1 ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

218. Выездная налоговая проверка налогоплательщика по общему правилу проводится:

ответ 1: на территории (в помещении) налогоплательщика.

Ключ: в силу п. 1 ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика. В случае если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа.

219. Налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться:

ответ 3: с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

Ключ: в силу п. 12 ст. 89 НК РФ налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

220. Какой стандартный срок установлен для проведения выездной налоговой проверки?

Ответ 3: 2 месяца со дня принятия решения о ее проведении и до дня составления справки о проведенной проверке.

Ключ: пункт 6 ст. 89 НК РФ: выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев. Пункт 8 ст. 89 НК РФ: срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

221. Какой временной период в общем случае может быть охвачен выездной налоговой проверкой?

Ответ 3: три календарных года, предшествовавшие году, в котором вынесено решение о проведении проверки, а также прошедший период года, в котором вынесено это решение.

Ключ: пункт 4 ст. 89 НК РФ: в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки, если иное не предусмотрено НК РФ. Очевидно, что также может быть проверен прошедший период текущего календарного года (Постановления Президиума ВАС РФ от 29.06.2004 N 2046/04, от 11.10.2005 N 5308/05).

222. Какой документ в соответствии с НК РФ фиксирует факт окончания выездной налоговой проверки?

Ответ 1: справка о проведенной проверке, составленная проверяющим.

Ключ: пункт 15 ст. 89 НК РФ: в последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю.

223. В справке о проведенной выездной налоговой проверке фиксируются:

ответ 3: предмет проверки и сроки ее проведения.

Ключ: пункт 15 ст. 89 НК РФ: в последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю.

224. В какой срок в общем случае должен быть составлен акт выездной налоговой проверки?

Ответ 2: в течение 2 месяцев со дня составления справки о проведенной проверке.

Ключ: пункт 1 ст. 100 НК РФ: по результатам выездной налоговой проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки.

225. Отметьте правильную последовательность действий налогового органа при проведении выездной налоговой проверки:

ответ 3: принятие решения о проведении проверки - фактическое проведение проверки - составление справки о проверке - составление акта проверки.

Ключ: выездная налоговая проверка начинается с принятия решения о ее проведении (п. 1 ст. 89 НК РФ), после чего проводится фактически (п. п. 12 - 14 ст. 89 НК РФ). Заканчивается проверка составлением справки (п. 15 ст. 89 НК РФ), после чего результаты проверки описываются проверяющими в акте проверки (п. 1 ст. 100 НК РФ).

226. Вправе ли суд признать решение о назначении выездной налоговой проверки

недействительным по основанию нецелесообразности ее проведения (декларации плательщика не вызывали нареканий, проверка существенно затруднит хозяйственную деятельность и т.д.)?

Ответ 3: не вправе, поскольку суд не может оценивать целесообразность назначения налоговым органом выездной налоговой проверки.

Ключ: пункт 25 Постановления Пленума ВС РФ от 10.02.2009 N 2: при рассмотрении дела по существу суду надлежит выяснять, имеет ли орган (лицо) полномочия на принятие решения или совершение действия. В случае, когда принятие или непринятие решения, совершение или несовершение действия в силу закона или иного нормативного правового акта отнесены к усмотрению органа или лица, решение, действие (бездействие) которых оспариваются, суд не вправе оценивать целесообразность такого решения, действия (бездействия).

227. Подписание акта проверки проверенным налогоплательщиком означает:

ответ 3: подтверждение факта получения акта проверки.

Ключ: в соответствии с п. 5 ст. 100 НК РФ акт налоговой проверки в течение пяти дней с даты этого акта должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем). Соответственно, подписание акта проверки проверенным налогоплательщиком означает только подтверждение факта получения акта проверки.

228. Проверенный налогоплательщик, не согласный с выводами проверяющих, изложенными в акте проверки, вправе:

ответ 2: представить в налоговый орган, проводивший проверку, письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям.

Ключ: как следует из п. 6 ст. 100 НК РФ, лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение одного месяца со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. Таким образом, возражения представляются в тот же налоговый орган, который проводил проверку.

229. Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа обязан:

ответ 1: известить о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лицо, в отношении которого проводилась эта проверка.

Ключ: на основании п. 2 ст. 101 НК РФ руководитель (заместитель руководителя) налогового органа извещает о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лицо, в отношении которого проводилась эта проверка. Неявка лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителя), извещенного надлежащим образом о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, не является препятствием для рассмотрения материалов налоговой проверки, за исключением тех случаев, когда участие этого лица будет признано руководителем (заместителем руководителя) налогового органа обязательным для рассмотрения этих материалов.

230. Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа не известил о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лицо, в отношении которого проводилась эта проверка. Указанное обстоятельство:

ответ 3: является безусловным основанием для отмены решения налогового органа по результатам проверки.

Ключ: вынесение налоговым органом решения по результатам налоговой проверки без надлежащего извещения налогоплательщика о месте и времени рассмотрения ее материалов является безусловным основанием для отмены такого решения (п. 14 ст. 101 НК РФ, п. 40 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57).

231. По какому адресу проверенному лицу (ООО) должен быть направлен по почте акт налоговой проверки?

Ответ 1: по адресу места нахождения ООО, содержащемуся в ЕГРЮЛ.

Ключ: как следует из п. 5 ст. 31 НК РФ, в случае направления документов, которые используются налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, по почте такие документы направляются налоговым органом налогоплательщику - российской организации (ее филиалу, представительству) по адресу места ее нахождения (места нахождения ее филиала, представительства), содержащемуся в ЕГРЮЛ.

232. Материалы проверки были рассмотрены в присутствии проверенного лица заместителем руководителя налоговой инспекции. Решение по результатам проверки вынесено руководителем налоговой инспекции. Указанное обстоятельство:

ответ 2: является безусловным основанием для признания недействительным решения налогового органа.

Ключ: пункт 42 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57: вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки или иных мероприятий налогового контроля не тем руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, который рассматривал указанные материалы, в том числе возражения соответствующего лица, и непосредственно исследовал все имеющиеся доказательства, также является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения, поскольку в этом случае лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, лишается возможности дать пояснения относительно содержащихся в акте и иных материалах выводов непосредственно тому должностному лицу налогового органа, которое вынесло решение.

233. Материалы проверки были рассмотрены в присутствии проверенного лица заместителем руководителя налоговой инспекции. Решение по результатам проверки вынесено тем же заместителем руководителя налоговой инспекции. Указанное обстоятельство:

ответ 3: не свидетельствует о незаконности решения налогового органа.

Ключ: в соответствии с п. 7 ст. 101 НК РФ решение по результатам проверки может быть вынесено как руководителем, так и заместителем руководителя налогового органа. Важно, чтобы это было одно и то же должностное лицо (п. 42 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57).

234. Налоговый орган по результатам выездной (камеральной) проверки принял решение о привлечении проверенного лица к налоговой ответственности. В этом решении:

ответ 2: всегда применены штрафы за налоговые правонарушения, а также могут быть доначислены налоги и пени.

Ключ: в силу п. 8 ст. 101 НК РФ в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф. Таким образом, если недоимка не выявлена (как и соответствующие пени), в решении о привлечении к налоговой ответственности может быть только штраф (например, за несвоевременное представление налоговой декларации по п. 1 ст. 119 НК РФ).

235. Налоговый орган по результатам выездной (камеральной) проверки принял решение об отказе в привлечении проверенного лица к налоговой ответственности. В этом решении:

ответ 2: отсутствуют налоговые санкции, но могут доначисляться налоги и пени.

Ключ: как следует из п. 8 ст. 101 НК РФ, в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения могут быть указаны размер недоимки, если эта недоимка была выявлена в ходе проверки, и сумма соответствующих пеней. Соответственно, в таком решении не может быть штрафа.

236. Решение по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки в общем случае:

ответ 2: вступает в силу по истечении одного месяца со дня вручения проверенному лицу (если оно не обжаловалось в апелляционном порядке).

Ключ: как следует из п. 9 ст. 101 НК РФ, решение по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки в общем случае вступает в силу по истечении одного месяца со дня вручения. В случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа указанное решение вступает в силу в порядке, предусмотренном ст. 101.2 НК РФ, т.е. со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по апелляционной жалобе.

237. Решение по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки направлено проверенному лицу по почте заказным письмом. Поскольку апелляционная жалоба не поступала, исчислив дату вступления решения в силу, налоговый орган приступил к взысканию доначисленного налога. Налогоплательщик оспорил принудительное взыскание и представил справку о том, что решения по почте он не получал. Указанное обстоятельство:

ответ 3: не имеет правового значения при решении вопроса о законности принудительного взыскания доначисленного налога.

Ключ: как следует из п. 4 ст. 31, п. 9 ст. 101 НК РФ, в случае направления решения по почте заказным письмом датой его вручения считается шестой день со дня отправки заказного письма. Данная презумпция применительно к рассматриваемой проблеме является неопровержимой.

238. Решение по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки направлено проверенному лицу по почте. Поскольку апелляционная жалоба не поступала, исчислив дату вступления решения в силу, налоговый орган приступил к взысканию доначисленного налога. Налогоплательщик оспорил решение по результатам проверки и представил справку о том, что этого решения по почте он не получал. Указанное обстоятельство:

ответ 3: само по себе не свидетельствует о незаконности решения по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки.

Ключ: как следует из п. 4 ст. 31, п. 9 ст. 101 НК РФ, в случае направления решения по почте заказным письмом датой его вручения считается шестой день со дня отправки заказного письма.

Соответственно, если решение направлено по почте "обычным" письмом, то данная презумпция не работает. Однако неполучение решения не может свидетельствовать о незаконности самого решения (как и проверки).

239. Какой вид налоговых санкций предусматривает НК РФ?

Ответ 1: штрафы.

Ключ: пункты 1, 2 ст. 114 НК РФ: налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения; налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных гл. 16 и 18 НК РФ.

240. Какое обстоятельство всегда исключает вину лица в совершении налогового правонарушения?

Ответ 3: выполнение лицом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных уполномоченным органом.

Ключ: подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ: обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения, признается выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции, и (или) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга.

241. С какого возраста может быть привлечено к налоговой ответственности физическое лицо в соответствии с НК РФ?

Ответ 2: с 16 лет.

Ключ: пункт 2 ст. 107 НК РФ: физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налоговых правонарушений с шестнадцатилетнего возраста.

242. Может ли организация привлекаться к налоговой ответственности, а ее должностные лица - одновременно к административной ответственности?

Ответ 1: это возможно, т.к. привлечение организации к налоговой ответственности само по себе не освобождает ее должностных лиц от административной ответственности.

Ключ: пункт 4 ст. 108 НК РФ: привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ. В частности, за непредставление налоговой декларации организация может быть привлечена к ответственности по ст. 119 НК РФ, а директор организации - по ст. 15.5 КоАП РФ.

243. Каким образом налоговый орган может индивидуализировать наказание за конкретное налоговое правонарушение и снизить размер санкции?

Ответ 2: путем установления смягчающих ответственность обстоятельств.

Ключ: пункт 3 ст. 114 НК РФ: при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК РФ. Прочие способы индивидуализации наказания (из перечисленных) в НК РФ не предусмотрены.

244. Обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются:

ответ 3: как налоговым органом, так и судом.

Ключ: как следует из п. 4 ст. 112 НК РФ, обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются при применении налоговых санкций.

245. При наличии смягчающего ответственность обстоятельства штраф подлежит:

ответ 3: уменьшению не меньше чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК РФ.

Ключ: в соответствии с п. 3 ст. 114 НК РФ при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК РФ.

246. Перечень обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, в НК РФ:

ответ 2: является открытым.

Ключ: перечень обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, установлен в п. 1 ст. 112 НК РФ и является открытым. Кроме прямо указанных (например, совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных

обстоятельств), суд или налоговый орган, рассматривающий дело, могут признать смягчающими ответственность любые разумные обстоятельства.

247. Налоговый орган применил к налогоплательщику штрафы по ст. 122 НК РФ в сумме 5000 руб. и по п. 1 ст. 119 НК РФ в сумме 7500 руб. Это обстоятельство:

ответ 3: само по себе не имеет значения, поскольку налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

Ключ: пункт 5 ст. 114 НК РФ: при совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой. КоАП РФ в вопросах налоговой ответственности не применяется (в том числе субсидиарно). Исходя из п. 13 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 N 71 обязанности по уплате налога и по представлению налоговой декларации должны исполняться независимо; штрафы за неисполнение данных обязанностей также могут применяться независимо.

248. Налогоплательщик, руководствуясь письменным разъяснением Минфина РФ (впоследствии признанным ошибочным), не уплатил налог. Налоговый орган при проверке сделал вывод о том, что налог подлежал уплате. В этом случае налоговый орган:

ответ 2: может взыскать с налогоплательщика налог, но не может взыскать пени, а также не может привлечь его к налоговой ответственности.

Ключ: в соответствии с п. 8 ст. 75, подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ неуплата налогоплательщиком налога вследствие выполнения им ошибочных письменных разъяснений Минфина РФ не освобождает его от самой обязанности по уплате налога, но освобождает от пени и налоговых санкций.

249. Вина налогоплательщика в совершении налогового правонарушения всегда отсутствует, если:

ответ 3: деяние совершено вследствие чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств.

Ключ: на основании подп. 1 п. 1 ст. 111 НК РФ обстоятельством, исключаящим вину лица в совершении налогового правонарушения, признается совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств.

250. Установлена ли в НК РФ налоговая ответственность за неуплату сбора?

Ответ 2: установлена, в виде штрафа.

Ключ: пункт 1 ст. 122 НК РФ: неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных ст. ст. 129.3 и 129.5 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора).

251. В течение какого срока налоговый орган может принять решение о привлечении к ответственности за неуплату налога по ст. 122 НК РФ?

Ответ 1: в течение трех лет со дня, следующего после окончания налогового периода, в котором налог подлежал уплате.

Ключ: пункт 1 ст. 113 НК РФ: лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года (срок давности). Исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных ст. ст. 120 и 122 НК РФ. С учетом п. 15 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 имеется в виду налоговый период, в течение которого было совершено правонарушение в виде неуплаты или неполной уплаты налога.

252. До какой даты налоговый орган может вынести решение о привлечении налогоплательщика к ответственности по ст. 122 НК РФ за неуплату налога на прибыль организаций за 2011 год?

Ответ 2: не позднее 31.12.2015.

Ключ: исходя из п. 1 ст. 113 НК РФ, п. 15 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 исчисление трехлетнего срока давности по ст. 122 НК РФ начинается с первого дня налогового периода, следующего за тем налоговым периодом, в котором нормативными актами установлен срок уплаты налога. Срок уплаты налога на прибыль организаций - 28 марта года, следующего за истекшим календарным годом (п. 1 ст. 287, п. 4 ст. 289, п. 1 ст. 285 НК РФ). Соответственно, срок давности начнет исчисляться с 01.01.2013 и закончится 31.12.2015.

253. До какой даты налоговый орган может вынести решение о привлечении налогоплательщика к ответственности по п. 1 ст. 119 НК РФ за непредставление налоговой

декларации по налогу на прибыль организаций за 2011 год?

Ответ 1: не позднее 28.03.2015.

Ключ: в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22.02.2011 N 13447/10 разъяснено, что правонарушение, ответственность за которое установлена ст. 119 НК РФ, окончено, когда истек предусмотренный законодательством срок представления налоговой декларации. Срок представления декларации по налогу на прибыль организаций - 28 марта года, следующего за истекшим календарным годом (п. 4 ст. 289, п. 1 ст. 285 НК РФ). Соответственно, срок давности начнет исчисляться с 29.03.2012 и закончится 28.03.2015.

254. Гражданин не уплатил транспортный налог за автомобиль. Налоговый орган привлек данного гражданина к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ в виде штрафа в сумме 20% от неуплаченного налога. Действия налогового органа являются:

ответ 2: незаконными, поскольку деяние гражданина не охватывается диспозицией п. 1 ст. 122 НК РФ.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора). Транспортный налог для физических лиц (на автомобили) исчисляется налоговым органом на основании сведений из ГИБДД (п. 2 ст. 52, п. 1 ст. 362 НК РФ). В п. 19 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 разъяснено, что бездействие налогоплательщика, выразившееся исключительно в неперечислении в бюджет указанной в налоговой декларации или налоговом уведомлении суммы налога, не образует состав правонарушения, установленного ст. 122 НК РФ.

255. ООО верно исчислило и продекларировало НДС в сумме 1000 руб., но сам налог в срок не уплатило. Налоговый орган привлек ООО к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ в виде штрафа в сумме 20% от неуплаченного налога. Действия налогового органа являются:

ответ 1: незаконными, поскольку деяние ООО не охватывается диспозицией п. 1 ст. 122 НК РФ.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора). НДС исчисляется самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52, п. 1 ст. 166 НК РФ). В п. 19 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 разъяснено, что бездействие налогоплательщика, выразившееся исключительно в неперечислении в бюджет указанной в налоговой декларации или налоговом уведомлении суммы налога, не образует состав правонарушения, установленного ст. 122 НК РФ. В этом случае с него подлежат взысканию пени.

256. ООО продекларировало и уплатило НДС в сумме 1000 руб. При проверке налоговый орган установил, что в действительности НДС подлежал декларированию и уплате в сумме 1500 руб. По результатам проверки налоговый орган привлек ООО к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ в виде штрафа в сумме 100 руб. Действия налогового органа являются:

ответ 3: законными, поскольку деяние ООО охватывается диспозицией п. 1 ст. 122 НК РФ.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора). НДС исчисляется самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52, п. 1 ст. 166 НК РФ). Поскольку в рассматриваемом случае НДС занижен (не исчислен и не продекларирован) налогоплательщиком на сумму 500 руб., штраф по п. 1 ст. 122 НК РФ в сумме 100 руб. применен обоснованно.

257. Налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности за неуплату налога по п. 1 ст. 122 НК РФ. Указанное обстоятельство:

ответ 3: не освобождает его от обязанности по уплате налога и пени.

Ключ: пункт 5 ст. 108 НК РФ: привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить (перечислить) причитающиеся суммы налога (сбора) и пени.

258. Штраф за непредставление налоговой декларации по п. 1 ст. 119 НК РФ:

ответ 1: зависит от суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании данной декларации, а также от периода просрочки представления.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 119 НК РФ непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5% неуплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1000 руб.

259. Налогоплательщик, обязанный по итогам налогового периода уплатить 100 руб. налога,

представил налоговую декларацию с просрочкой на 1 день, налог в установленный срок не уплатил. Налоговый орган:

ответ 2: может применить штраф по п. 1 ст. 119 НК РФ в размере 1000 руб.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 119 НК РФ непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5% не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1000 руб. Соответственно, имеет место неполный месяц просрочки, штраф составит 1000 руб., т.к. 5% от суммы налога меньше минимального размера штрафа.

260. Налогоплательщик, обязанный по итогам налогового периода уплатить 1 млн. руб. налога, представил налоговую декларацию с просрочкой в 2 года, налог в установленный срок уплатил. Налоговый орган:

ответ 2: может применить штраф по п. 1 ст. 119 НК РФ в размере 1000 руб.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 119 НК РФ непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5% не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1000 руб. Соответственно, если налог уплачен, то штраф составит 1000 руб. Срок давности привлечения к ответственности составляет три года (п. 1 ст. 113 НК РФ).

261. Налогоплательщик НДС, имеющий право по итогам налогового периода возместить из бюджета 1 млн. руб. налога, представил налоговую декларацию с просрочкой на 45 календарных дней. Налоговый орган:

ответ 2: может применить штраф по п. 1 ст. 119 НК РФ в размере 1000 руб.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 119 НК РФ непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5% не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1000 руб. Соответственно, штраф составит 1000 руб., т.к. отсутствует сумма налога, подлежащая уплате (доплате).

262. Налоговый агент в соответствии со ст. 123 НК РФ может быть привлечен к ответственности:

ответ 3: за неисполнение обязанности по удержанию налога и (или) за неисполнение обязанности по перечислению налога.

Ключ: в силу ст. 123 НК РФ неправомерное удержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 16.04.2013 N 15638/12 отмечается, что положения ст. 123 НК РФ предусматривают применение мер налоговой ответственности в виде взыскания штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению, за невыполнение налоговым агентом обязанности как по удержанию, так и (или) перечислению налогов.

263. Налоговый агент, обязанный в соответствии с НК РФ удержать из выплаченного налогоплательщику дохода и перечислить в бюджетную систему 1000 руб. налога, фактически удержал 1000 руб., а перечислил в бюджетную систему 500 руб. налога. В этом случае налоговый орган может применить штраф по ст. 123 НК РФ в сумме:

ответ 1: 100 руб.

Ключ: в соответствии со ст. 123 НК РФ неправомерное удержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению. Поскольку удержанная, но не перечисленная сумма налога составила 500 руб., штраф составит 100 руб. (20% от 500 руб.).

264. Каким образом по общему правилу взыскиваются штрафы за налоговые правонарушения?

Ответ 3: с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, - в судебном порядке; с организаций и индивидуальных предпринимателей - во внесудебном порядке.

Ключ: пункт 1 ст. 115, п. 10 ст. 46, п. 8 ст. 47 НК РФ, Постановление Президиума ВАС РФ от 19.05.2009 N 17499/08: штрафы взыскиваются с организаций и индивидуальных предпринимателей в том же порядке, как и налоги (в основном внесудебный порядок). Пункт 1 ст. 115, п. 2 ст. 48 НК РФ: штрафы

взыскиваются с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, в том же порядке, как и налоги (судебный порядок).

265. Налоговый орган привлек проверенное лицо к налоговой ответственности в виде штрафа по ст. 119 НК РФ в размере 5000 руб. После уплаты штрафа вступил в силу новый закон, в соответствии с которым сумма штрафа по указанной статье составляла бы 2000 руб. В этом случае налоговый орган:

ответ 2: никаких обязанностей не несет.

Ключ: в соответствии с ч. 2 ст. 54 Конституции РФ, если после совершения правонарушения ответственность за него устранена или смягчена, применяется новый закон. Однако в рассматриваемой ситуации закон уже применен и правоотношения по уплате штрафа на момент вступления в силу нового регулирования завершены. Соответственно, налоговый орган без специального на то указания в новом законе никаких обязанностей не несет.

266. Отметьте правильную последовательность действий налогового органа по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки:

ответ 1: вынесение налоговым органом решения о привлечении к налоговой ответственности - вступление в силу решения о привлечении к налоговой ответственности - направление налоговым органом требования об уплате санкции - взыскание санкции.

Ключ: в соответствии с п. 9 ст. 101 НК РФ решение по результатам проверки в общем случае вступает в силу по истечении одного месяца со дня вручения. В силу п. 3 ст. 101.3 НК РФ на основании вступившего в силу решения о привлечении к налоговой ответственности в установленном ст. 69 НК РФ порядке направляется требование об уплате штрафа. Статьи 46 - 48 НК РФ предусматривают взыскание штрафа после истечения срока на его добровольную уплату, указанного в требовании.

267. В каком порядке в общем случае обжалуются ненормативные правовые акты налоговых органов?

Ответ 3: судебное обжалование возможно только после административного обжалования.

Ключ: пункт 2 ст. 138 НК РФ: акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц в общем случае могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном НК РФ.

268. Административная апелляционная жалоба подается:

ответ 2: в вышестоящий налоговый орган на не вступившее в силу решение по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки.

Ключ: пункт 1 ст. 138 НК РФ: апелляционной жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование не вступившего в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенного в соответствии со ст. 101 НК РФ, если, по мнению этого лица, обжалуемое решение нарушает его права. Статья 101.2, п. 1 ст. 139.1 НК РФ: апелляционная жалоба подается в вышестоящий налоговый орган.

269. Административная жалоба подается:

ответ 1: в вышестоящий налоговый орган на вступившее в силу решение по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки.

Ключ: пункт 1 ст. 138 НК РФ: жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование вступивших в силу актов налогового органа ненормативного характера, действий или бездействия его должностных лиц, если, по мнению этого лица, обжалуемые акты, действия или бездействие должностных лиц налогового органа нарушают его права. В силу п. 1 ст. 139 НК РФ жалоба подается в вышестоящий налоговый орган.

270. Не вступившее в силу решение по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки может быть обжаловано в апелляционном порядке:

ответ 1: до истечения одного месяца со дня его вручения.

Ключ: в п. 2 ст. 139.1 НК РФ установлено, что апелляционная жалоба на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в вышестоящий налоговый орган может быть подана до дня вступления в силу обжалуемого решения, то есть по общему правилу до истечения одного месяца со дня вручения лицу, в отношении которого было вынесено соответствующее решение (его представителю) (п. 9 ст. 101 НК РФ).

271. Вступившее в силу решение по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, может быть обжаловано в административном порядке:

ответ 3: в течение одного года со дня его вынесения.

Ключ: пункт 2 ст. 139 НК РФ: жалоба на вступившее в силу решение о привлечении к

ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, может быть подана в течение одного года со дня вынесения обжалуемого решения.

272. Пропущенный срок подачи административной апелляционной жалобы:

ответ 3: не восстанавливается.

Ключ: исходя из п. 4 ст. 139.3 НК РФ восстановление пропущенного срока на обжалование неприменимо к апелляционным жалобам.

273. Пропущенный срок подачи административной жалобы:

ответ 1: восстанавливается в случае пропуска по уважительной причине по ходатайству лица, подающего жалобу.

Ключ: как предусмотрено в п. 2 ст. 139 НК РФ, в случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по ходатайству лица, подающего жалобу, может быть восстановлен вышестоящим налоговым органом.

274. Административная жалоба (административная апелляционная жалоба) подается:

ответ 2: в вышестоящий налоговый орган, через налоговый орган, вынесший обжалуемое решение.

Ключ: как следует из п. 1 ст. 139.1 НК РФ, апелляционная жалоба на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подается через вынесший соответствующее решение налоговый орган. В силу п. 1 ст. 139 НК РФ жалоба подается в вышестоящий налоговый орган через налоговый орган, акты ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются.

275. Налогоплательщик получил по почте письменное уведомление о необходимости представления им налоговой декларации, после чего обжаловал его в административном порядке. Данное действие:

ответ 1: бесперспективно, поскольку такие уведомления, с точки зрения судебной практики не нарушают прав налогоплательщика.

Ключ: как это следует из Определений КС РФ от 26.01.2010 N 26-О-О и от 27.05.2010 N 714-О-О, направляемые налоговыми органами налогоплательщикам уведомления о необходимости представления ими налоговых деклараций носят информационный характер, а следовательно, не нарушают права налогоплательщиков и не могут быть результативно обжалованы.

276. Требование об уплате налога:

ответ 3: не может быть обжаловано в апелляционном порядке.

Ключ: пункт 1 ст. 138 НК РФ: апелляционной жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование не вступившего в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенного в соответствии со ст. 101 НК РФ, если, по мнению этого лица, обжалуемое решение нарушает его права. Соответственно, требование об уплате налога не обжалуется в апелляционном порядке.

277. Вышестоящий налоговый орган не вправе:

ответ 3: ухудшить положение лица, подавшего административную жалобу (административную апелляционную жалобу).

Ключ: как следует из п. 81 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57, при рассмотрении жалобы налогоплательщика вышестоящим налоговым органом не может быть принято решение о взыскании с налогоплательщика дополнительных налоговых платежей, пеней, штрафов, не взысканных оспариваемым решением, поскольку иной подход создавал бы налогоплательщику препятствия для свободного волеизъявления в процессе реализации им права на обжалование вынесенного в отношении его решения.

278. Вышестоящий налоговый орган вправе:

ответ 3: исправить арифметические ошибки, опечатки в обжалуемом решении.

Ключ: как следует из п. 81 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57, вышестоящий налоговый орган вправе дополнить и (или) изменить приведенное в обжалуемом решении правовое обоснование взыскания сумм налогов, пеней, штрафов, исправить арифметические ошибки, опечатки.

279. Какой размер государственной пошлины установлен в НК РФ за рассмотрение административной жалобы (административной апелляционной жалобы)?

ответ 3: за рассмотрение жалобы вышестоящим налоговым органом государственная пошлина не предусмотрена.

Ключ: глава 25.3 НК РФ "Государственная пошлина" не предусматривает уплаты государственной пошлины для рассмотрения административной жалобы (административной апелляционной жалобы).

280. Вышестоящий налоговый орган, рассматривая административную жалобу (административную апелляционную жалобу):

ответ 3: вправе рассмотреть жалобу в отсутствие налогоплательщика.

Ключ: Постановление Президиума ВАС РФ от 21.09.2010 N 4292/10: порядок рассмотрения жалобы на акты налогового органа, действия или бездействие его должностного лица предусмотрен гл. 20 НК РФ, однако обязанность обеспечения присутствия налогоплательщика при рассмотрении жалобы в данной главе не предусмотрена.

281. Налогоплательщик обжалует в суде решение по результатам выездной (камеральной) проверки. Исполнение данного решения:

ответ 3: может быть приостановлено судом по ходатайству налогоплательщика.

Ключ: в соответствии с п. 4 ст. 138 НК РФ в случае обжалования в судебном порядке актов налоговых органов, действий их должностных лиц исполнение обжалуемых актов, совершение обжалуемых действий могут быть приостановлены судом в порядке, предусмотренном соответствующим процессуальным законодательством РФ.

282. В судебном процессе налогоплательщик сделал заявление, что налог в решении по результатам выездной (камеральной) проверки доначислен неправомерно, поскольку в его деятельности отсутствовал объект налогообложения. В этом случае:

ответ 2: налоговый орган обязан доказать наличие объекта налогообложения, налогоплательщик может этот факт отрицать.

Ключ: доказательство должен представить тот, кто утверждает, а не тот, кто отрицает. Налоговый орган, принявший ненормативный акт, в случае его обжалования должен доказать то, что в нем утверждается (устанавливается). В частности, если оспаривается решение по результатам выездной (камеральной) проверки, на основании которого подлежит взысканию налог, то налоговый орган обязан доказать наличие в деятельности налогоплательщика объекта налогообложения.

283. В судебном процессе налогоплательщик сделал заявление, что налог в решении по результатам выездной (камеральной) проверки доначислен неправомерно, поскольку он имеет право на льготы (вычеты, расходы, освобождения). В этом случае:

ответ 1: обязанность по доказыванию права на льготы (вычеты, расходы, освобождения) лежит на налогоплательщике.

Ключ: доказательство должен представить тот, кто утверждает, а не тот, кто отрицает. Если налогоплательщик утверждает, что он имеет право на льготы (вычеты, расходы, освобождения), доказать это - его обязанность (п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53).

284. Налоговый орган взыскивает в судебном порядке налог, доначисленный в решении по результатам выездной (камеральной) проверки. Налогоплательщик обосновал незаконность доначисления налога. Налоговый орган возразил, отметив, что налогоплательщик не обжаловал данное решение. В этом случае налоговый орган:

ответ 3: не прав, поскольку налогоплательщик вправе возражать в суде против любых требований налогового органа.

Ключ: процессуальные кодексы (ч. 1 ст. 41 АПК РФ, ч. 1 ст. 35 ГПК РФ, ч. 1 ст. 45 КАС РФ) предусматривают право ответчика возражать против любых заявленных требований. Как следует из п. 58 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57, при рассмотрении заявления налогового органа о взыскании с налогоплательщика недоимки, пеней, штрафа суду необходимо исходить из того, что действующее законодательство о налогах и сборах не содержит специального указания на то, что непринятие налогоплательщиком мер к оспариванию решения налогового органа о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения должно расцениваться как его согласие с заявленным требованием.

285. Налоговый орган взыскивает в судебном порядке налог, доначисленный в решении по результатам выездной (камеральной) проверки по основанию занижения дохода. Налогоплательщик представил возражения. Налоговый орган отметил, что налогоплательщик ранее обжаловал данное решение в суде, но суд признал факт получения спорного дохода, судебный акт вступил в силу. В этом случае налоговый орган:

ответ 1: прав, поскольку ранее вынесенный судебный акт имеет преюдициальное значение.

Ключ: в силу ч. 2 ст. 69 АПК РФ, ч. 2 ст. 61 ГПК РФ, ч. 2 ст. 64 КАС РФ обстоятельства, установленные вступившим в законную силу судебным актом по ранее рассмотренному делу, обязательны для суда. Указанные обстоятельства не доказываются вновь и не подлежат оспариванию при рассмотрении другого дела, в котором участвуют те же лица. Соответственно, ранее вынесенный судебный акт имеет преюдициальное значение.

286. Налог на добавленную стоимость является:

ответ 1: федеральным налогом.

Ключ: в силу ст. 13 НК РФ налог на добавленную стоимость является федеральным налогом.

287. НДС не установлен:

ответ 3: в США.

Ключ: в США не установлен НДС (хотя взимается налог с продаж).

288. Налог на добавленную стоимость может быть охарактеризован как:

ответ 2: косвенный налог.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 168 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик НДС дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму НДС. Таким образом, НДС является косвенным налогом. Поскольку для НДС установлен налоговый период (квартал (ст. 163 НК РФ)), он не является разовым. Следует отметить, что разовых налогов НК РФ в настоящее время не предусматривает.

289. Налогоплательщиками НДС при реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ в общем случае могут являться:

ответ 1: организации и индивидуальные предприниматели.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 143 НК РФ налогоплательщиками НДС признаются организации, индивидуальные предприниматели и лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза. В силу п. 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения НДС признается в т.ч. реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ. Реализация товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ может осуществляться только организациями и индивидуальными предпринимателями.

290. Наиболее часто встречающимся на практике объектом налогообложения НДС является:

ответ 2: реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения НДС признается в т.ч. реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ. Данный объект наиболее часто встречается на практике. Иных вариантов объекта (из числа приведенных) в ст. 146 НК РФ не указано.

291. Наиболее часто встречающийся на практике объект налогообложения НДС - реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ (п. 1 ст. 146 НК РФ) может быть охарактеризован как:

ответ 3: действие налогоплательщика.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, - передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе. Очевидно, такой объект может быть охарактеризован только как действие налогоплательщика.

292. ООО более трех раз в одном налоговом периоде отпустило благотворительной организации товар без оплаты; с указанных сделок НДС не уплачивало. Налоговый орган при проверке пришел к выводу, что по рассматриваемым сделкам НДС подлежал уплате. В данной ситуации налоговый орган:

ответ 1: прав, поскольку для целей исчисления НДС безвозмездная передача права собственности на товары облагается, как и возмездная.

Ключ: подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ: в целях исчисления НДС передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг). Остальные обстоятельства (число сделок в налоговом периоде, организационно-правовая форма налогоплательщика-организации) не имеют правового значения для целей исчисления НДС.

293. Ставки НДС:

ответ 1: установлены в НК РФ.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 53 НК РФ налоговые ставки по федеральным налогам (в т.ч. по НДС) устанавливаются НК РФ. Соответственно, ставки НДС установлены в ст. 164 НК РФ (стандартная - 18%, при реализации ряда социально значимых товаров - 10%, при реализации товаров на экспорт и в некоторых иных случаях - 0%).

294. Налогоплательщик НДС при реализации товаров (ранее приобретенных у поставщика, также являющегося налогоплательщиком НДС) может использовать в качестве вычетов по данному налогу:

ответ 2: суммы НДС, предъявленные ему поставщиками при приобретении товаров в составе цены.

Ключ: в соответствии с п. 2 ст. 171 НК РФ вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные

налогоплательщику при приобретении им товаров (работ, услуг), в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

295. Индивидуальный предприниматель приобрел товар за 118 руб. (в т.ч. НДС по ставке 18% - 18 руб.) и реализовал его в том же квартале за 354 руб. (в т.ч. НДС по ставке 18% - 54 руб.). Иных операций, связанных с НДС, предприниматель не производил, условия для применения вычетов соблюдены. Сумма НДС к уплате в бюджет составит:

ответ 2: 36 руб.

Ключ: в данном случае предприниматель, реализовавший покупателю товар, в цене которого НДС составил 54 руб., в отсутствие вычетов был бы обязан уплатить данную сумму в бюджет. Однако в силу п. 2 ст. 171 НК РФ предприниматель имеет право уменьшить данную сумму на величину вычета (в сумме НДС, предъявленного в составе цены поставщиком), т.е. на 18 руб. Итоговая сумма НДС к уплате в бюджет составит 54 руб. - 18 руб. = 36 руб.

296. Индивидуальный предприниматель приобрел муку за 110 руб. (в т.ч. НДС по ставке 10% - 10 руб.) и электроэнергию за 118 руб. (в т.ч. НДС по ставке 18% - 18 руб.), изготовил хлебобулочные изделия и реализовал их в том же квартале за 253 руб. (в т.ч. НДС по ставке 10% - 23 руб.). Иных операций, связанных с НДС, предприниматель не производил, условия для применения вычетов соблюдены. Сумма НДС по итогам квартала составит:

ответ 1: 5 руб. к возмещению из бюджета.

Ключ: несмотря на то что предприниматель затратил на приобретение муки и электроэнергии 228 руб. с НДС, он реализует товар (хлебобулочные изделия), реализация которого облагается НДС по пониженной ставке 10% (подп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ) и в цене которого НДС составил 23 руб. Соответственно, предприниматель имеет право применить вычет по НДС в сумме налога, предъявленного в составе цены поставщиками (п. 2 ст. 171 НК РФ), т.е. в размере 28 руб. (10 руб. + 18 руб.). Таким образом, сумма вычета превысит сумму налога с реализации, а итоговая сумма НДС будет не к уплате в бюджет, а к возмещению из бюджета (п. 1 ст. 176 НК РФ) и составит 28 руб. - 23 руб. = 5 руб.

297. ООО приобрело товар за 118 руб. (в т.ч. НДС по ставке 18% - 18 руб.) и реализовало часть этого товара в том же квартале за 59 руб. (в т.ч. НДС по ставке 18% - 9 руб.). Иных операций, связанных с НДС, общество не производило, условия для применения вычетов соблюдены. По итогам данного квартала:

ответ 2: сумма НДС к возмещению из бюджета составит 9 руб.

Ключ: в данном случае ООО, реализовавшее покупателю товар, в цене которого НДС составил 9 руб., имеет право при исчислении налога, подлежащего уплате в бюджет, применить вычет по НДС в сумме налога, предъявленного в составе цены поставщиком (п. 2 ст. 171 НК РФ), т.е. в размере 18 руб. Соответственно, сумма вычета превысит сумму налога с реализации, а итоговая сумма НДС будет не к уплате в бюджет, а к возмещению из бюджета (п. 1 ст. 176 НК РФ) и составит 18 руб. - 9 руб. = 9 руб.

298. ООО приобрело товар в первом квартале года за 59 руб. (в т.ч. НДС по ставке 18% - 9 руб.), отгрузило этот товар покупателю во втором квартале за 118 руб. (в т.ч. НДС по ставке 18% - 18 руб.), а оплату за товар получило в третьем квартале. Иных операций, связанных с НДС, общество ни в одном из этих кварталов не производило. Соответственно, НДС подлежит уплате по итогам:

ответ 2: второго квартала.

Ключ: в силу п. 1 ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из следующих дат: 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав; 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав. Соответственно, НДС подлежит уплате по итогам второго квартала (произошла отгрузка товара) в сумме 18 руб. По итогам первого квартала НДС подлежит возмещению в сумме 9 руб.

299. ООО приобрело товар в первом квартале года за 59 руб. (в т.ч. НДС по ставке 18% - 9 руб.), во втором квартале получило от покупателя предварительную оплату за товар в сумме 118 руб. (в т.ч. НДС по ставке 18% - 18 руб.), а отгрузку товара осуществило в третьем квартале. Иных операций, связанных с НДС, общество ни в одном из этих кварталов не производило. Соответственно, НДС подлежит уплате по итогам:

ответ 2: второго квартала.

Ключ: в силу п. 1 ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из следующих дат: 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав; 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав. Соответственно, НДС подлежит уплате по итогам второго квартала (произошло получение предварительной оплаты) в сумме 18 руб. По итогам первого квартала НДС подлежит возмещению в сумме 9 руб.

300. Одним из обязательных условий для использования налогоплательщиком вычетов по НДС в связи с приобретением им товара является:

ответ 3: наличие у налогоплательщика счета-фактуры, выданного поставщиком.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 169 НК РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг) сумм НДС к вычету. Прочие условия (из числа приведенных) как основания для использования вычета в НК РФ не выделены.

301. По итогам квартала ООО продекларировало НДС к уплате в сумме 1000 руб. (1500 руб. - налог с реализации, 500 руб. - вычеты). Налоговая инспекция при камеральной проверке декларации сделала вывод об ошибочном применении вычетов в сумме 200 руб. и привлекла ООО к ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ в виде 40 руб. штрафа. Налоговый орган:

ответ 1: прав, штраф исчислен верно.

Ключ: в данной ситуации сумма НДС к уплате в действительности составляет 1200 руб. (1500 руб. - налог с реализации, 300 руб. - вычеты). Непродекларированный налог к уплате равен 200 руб. Следовательно, штраф по п. 1 ст. 122 НК РФ исчислен налоговой инспекцией правильно: 40 руб. = 200 руб. x 20%.

302. По итогам квартала ООО продекларировало НДС к возмещению в сумме 1000 руб. (500 руб. - налог с реализации, 1500 руб. - вычеты). Налоговая инспекция при камеральной проверке декларации сделала вывод об ошибочном применении вычетов в сумме 200 руб. и привлекла ООО к ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ в виде 40 руб. штрафа. Налоговый орган:

ответ 3: не прав, в данной ситуации штраф неприменим.

Ключ: в данной ситуации сумма НДС к возмещению в действительности составляет 800 руб. (500 руб. - налог с реализации, 1300 руб. - вычеты). Налог и в этом случае остается к возмещению, а не к уплате. Следовательно, в данной ситуации штраф неприменим.

303. По итогам квартала ООО продекларировало НДС к возмещению в сумме 1000 руб. (500 руб. - налог с реализации, 1500 руб. - вычеты). Налоговая инспекция при камеральной проверке декларации сделала вывод об ошибочном применении вычетов в сумме 1200 руб. и привлекла ООО к ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ в виде 40 руб. штрафа. Налоговый орган:

ответ 1: прав, штраф исчислен верно.

Ключ: в данной ситуации сумма НДС в действительности будет не к возмещению, а к уплате в размере 200 руб. (500 руб. - налог с реализации, 300 руб. - вычеты). Непродекларированный налог к уплате равен 200 руб. Следовательно, штраф по п. 1 ст. 122 НК РФ исчислен налоговой инспекцией правильно: 40 руб. = 200 руб. x 20%.

304. Индивидуальный предприниматель (комиссионер) реализует по договору комиссии с ООО (комитент) гречневую крупу оптом и получает от ООО комиссионное вознаграждение, зависящее от объема реализации. Отметьте правильное утверждение:

ответ 2: ООО будет уплачивать НДС со всей суммы реализации по ставке 10%, предприниматель будет уплачивать НДС с комиссионного вознаграждения по ставке 18%.

Ключ: в силу п. 2 ст. 164 НК РФ реализация крупы облагается НДС по ставке 10%. На основании ст. 39 НК РФ в данной системе отношений ООО реализует крупу (передает покупателю право собственности на крупу посредством услуг предпринимателя), а предприниматель оказывает ООО услуги по реализации крупы. Как следует из п. 1 ст. 156 НК РФ, налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров комиссии определяют налоговую базу как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений. В силу п. 3 ст. 164 НК РФ комиссионное вознаграждение облагается НДС по ставке 18%.

305. В общем случае организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если:

ответ 2: за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма их выручки от реализации товаров (работ, услуг) не превысила установленного предела.

Ключ: в силу п. 1 ст. 145 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета НДС не превысила в совокупности 2 млн. руб.

306. Если из условий договора поставки прямо не следует, что цена товара включает НДС, то:

ответ 3: презюмируется, что цена включает НДС.

Ключ: пункт 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33: если в договоре нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает в себя сумму НДС, и иное не следует из

обстоятельств, предшествующих заключению договора, или прочих условий договора, судам надлежит исходить из того, что предъявляемая покупателю продавцом сумма НДС выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом (п. 4 ст. 164 НК РФ).

307. В магазине, принадлежащем ООО, при инвентаризации товара выявлен факт недостачи товара. По указанию директора ООО данный факт задокументирован как кража без установления виновных лиц; в органы МВД заявления не подавались. Налоговая инспекция при проверке сочла товар безвозмездно реализованным и потребовала уплатить НДС. Действия налогового органа в общем случае:

ответ 3: правомерны, т.к. налогоплательщик (в разумных пределах) обязан доказать, что товар был именно украден, а не реализован.

Ключ: пункт 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33: при определении налоговых последствий выбытия (списания) имущества в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика (утрата имущества по причине порчи, боя, хищения, стихийного бедствия и тому подобных событий), необходимо иметь в виду, что исходя из содержания п. 1 ст. 146 НК РФ такое выбытие не является операцией, учитываемой при формировании объекта налогообложения. Однако налогоплательщик обязан зафиксировать факт выбытия и то обстоятельство, что имущество выбыло именно по указанным основаниям без передачи его третьим лицам, поскольку в силу п. 1 ст. 54 НК РФ он обязан доказать наличие тех фактов своей хозяйственной деятельности, которые влияют на формирование финансового результата, служащего основанием для определения объема налоговой обязанности.

308. Акциз является:

ответ 1: федеральным налогом.

Ключ: в силу ст. 13 НК РФ акциз является федеральным налогом.

309. Акциз может быть квалифицирован как:

ответ 2: косвенный налог.

Ключ: косвенный характер акциза отражен, в частности, в п. 1 ст. 198 НК РФ: налогоплательщик, осуществляющий операции, признаваемые объектом налогообложения акцизом (в основном - реализацию произведенных подакцизных товаров), обязан предъявить к оплате покупателю подакцизных товаров соответствующую сумму акциза. В силу того что для акциза установлен налоговый период (календарный месяц (ст. 192 НК РФ)), он не является разовым.

310. Подакцизным товаром являются:

ответ 2: моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей.

Ключ: в силу ст. 181 НК РФ из числа приведенных примеров подакцизным товаром являются только моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей.

311. Подакцизные работы:

ответ 3: в РФ не предусмотрены.

Ключ: в ст. 181 НК РФ в качестве подакцизных предусмотрены только отдельные виды товаров, но не работы (услуги).

312. Физические лица, приобретающие подакцизные товары для собственного потребления:

ответ 3: в налоговых правоотношениях, урегулированных гл. 22 НК РФ "Акцизы", не участвуют.

Ключ: в гл. 22 НК РФ "Акцизы" в числе обязанных (управомоченных) лиц не указаны физические лица, приобретающие подакцизные товары для собственного потребления. Соответственно, они не участвуют в налоговых правоотношениях, урегулированных гл. 22 НК РФ, и обычно в науке обозначаются, как "фактические налогоплательщики".

313. В соответствии с НК РФ налогоплательщиками акциза по общему правилу являются:

ответ 1: производители подакцизных товаров, реализующие их.

Ключ: в силу п. 1 ст. 182 НК РФ объектом налогообложения акцизом признается реализация на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров.

314. ПАО, производящее подакцизный товар (алкогольную продукцию), реализовало его оптовому покупателю - ООО, которое, в свою очередь, осуществило его дальнейшую реализацию с наценкой. Кто в данном случае является плательщиком акциза с точки зрения НК РФ?

Ответ 1: ПАО.

Ключ: в силу п. 1 ст. 182 НК РФ объектом налогообложения акцизом признается реализация на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров. Соответственно, плательщиком акциза будет только производитель - ПАО.

315. Ставки акциза:

ответ 1: установлены в НК РФ.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 53 НК РФ налоговые ставки по федеральным налогам (в том числе по акцизу) устанавливаются только в НК РФ. Ставки акциза установлены в ст. 193 НК РФ (в т.ч. на 2015

год на сигары - 128 руб./шт., на автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 150 л.с. - 365 руб./л.с.).

316. Исходя из ст. 193 НК РФ ставка акциза на водку на 2015 год установлена в размере 500 руб. за 1 л безводного этилового спирта. Крепость водки составляет 40%. Какая сумма акциза подлежит включению производителем в цену бутылки водки емкостью 0,5 л?

Ответ 2: 100,0 руб.

Ключ: если производится и реализуется водка крепостью 40% в бутылках емкостью 0,5 л, то в каждой бутылке содержится 0,2 л безводного этилового спирта. Соответственно, на каждую бутылку такой водки приходится 100,0 руб. акциза.

317. Производитель подакцизного товара, реализующий его, в общем случае обязан уплачивать:

ответ 3: как НДС, так и акциз.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ. В силу п. 1 ст. 182 НК РФ объектом налогообложения акцизом признается реализация на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров. Следовательно, производитель подакцизного товара, реализующий его, в общем случае обязан уплачивать как НДС, так и акциз.

318. В магазине в бутылках по 0,5 л продаются водка (250 руб. за бутылку, крепость 40%) и коньяк (10 тыс. руб. за бутылку, крепость 40%), произведенные в России в одно время. Отметьте правильное утверждение:

ответ 1: в цене обоих алкогольных напитков акциз составляет одинаковую сумму, а НДС составляет одинаковый процент от цены.

Ключ: сумма акциза, включенная производителем в стоимость подакцизного товара, в цепочке последующих перепродаж не изменяется (например, в каждой бутылке водки (коньяка), произведенной(-ом) и реализованной(-ом) им в 2015 году, будет 100 руб. акциза независимо от стадии реализации). Как коньяк, так и водка являются подакцизными товарами, реализация которых облагается НДС, но НДС в цене обоих алкогольных напитков составляет одинаковый процент от цены (18%).

319. НДФЛ является:

ответ 1: федеральным налогом.

Ключ: в силу ст. 13 НК РФ налог на доходы физических лиц является федеральным налогом.

320. НДФЛ может быть охарактеризован как:

ответ 1: прямой налог.

Ключ: поскольку НДФЛ в силу положений гл. 23 НК РФ уплачивается в связи с получением дохода, он не является ни косвенным, ни поимущественным налогом.

321. В случае если доход индивидуального предпринимателя от предпринимательской деятельности, облагаемый НДФЛ по ставке 13%, меньше суммы вычетов, то:

ответ 1: НДФЛ не уплачивается.

Ключ: в соответствии с п. 3 ст. 210 НК РФ если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, подлежащих налогообложению за этот же налоговый период по налоговой ставке 13%, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю. Соответственно, в таком случае НДФЛ не уплачивается.

322. Гражданин в букмекерской конторе потратил на ставки 100 тыс. руб., а выиграл 30 тыс. руб. С точки зрения налогообложения НДФЛ имеет место:

ответ 1: доход в сумме 26 тыс. руб., облагаемый НДФЛ по ставке 35%.

Ключ: в соответствии с п. 4 ст. 210, п. 2 ст. 224, п. 28 ст. 217 НК РФ налоговая ставка по НДФЛ в отношении выигрышей, превышающих 4 тыс. руб., устанавливается в размере 35%, а налог исчисляется без учета произведенных затрат. В Определении КС РФ от 05.07.2001 N 162-О подтверждена конституционность норм НК РФ, предполагающих обложение НДФЛ выигрышей в "чистом" виде, без учета каких-либо расходов.

323. Российская организация - работодатель выплачивает работнику заработную плату, удерживает из нее НДФЛ и перечисляет налог в бюджетную систему. В соответствии с НК РФ работодатель по отношению к работнику является:

ответ 3: налоговым агентом по НДФЛ.

Ключ: как указано в п. 1 ст. 226 НК РФ, российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и перечислить в бюджет НДФЛ. Указанные организации именуются в гл. 23 НК РФ налоговыми агентами. То же определение предусмотрено и в ст. 24 НК РФ.

324. Отметьте правильное утверждение:

ответ 2: алименты, получаемые налогоплательщиками, не облагаются НДФЛ.

Ключ: глава 23 НК РФ не содержит положений о том, что доход физического лица в размере 1 МРОТ (либо в размере прожиточного минимума) в месяц не облагается НДФЛ, вследствие чего он облагается на общих основаниях. В силу п. 5 ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) НДФЛ алименты, получаемые налогоплательщиками. Как следует из п. 1 ст. 229 НК РФ, налоговая декларация по НДФЛ в общем случае представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

325. Работодатель - консервный завод (юридическое лицо) с согласия работника выплатил ему заработную плату в виде продукции. После получения такой заработной платы работник уволился. В этом случае работодатель обязан:

ответ 2: письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать НДФЛ и сумме задолженности работника.

Ключ: в силу п. 3 ст. 24, п. 5 ст. 226 НК РФ при невозможности в течение налогового периода удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог, о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неудержанного налога. Уплатить НДФЛ за работника работодатель не может, как не может и истребовать неудержанную сумму налога у работника.

326. Работодатель - консервный завод (юридическое лицо) с согласия работника выплатил ему заработную плату в виде продукции. После получения такой заработной платы работник уволился. В этом случае работник обязан:

ответ 3: представить налоговую декларацию по НДФЛ и самостоятельно уплатить налог в бюджет.

Ключ: в соответствии с подп. 4 п. 1, п. 4 ст. 228, п. 1 ст. 229 НК РФ налогоплательщики, получившие доходы, при выплате которых налоговыми агентами не была удержана сумма НДФЛ, представляют налоговую декларацию по итогам налогового периода и самостоятельно уплачивают налог. Работодатель в данных отношениях уже не участвует. Уплата налога в соответствии со ст. 8 НК РФ возможна только в виде денежных средств.

327. Работодатель - консервный завод (юридическое лицо) предоставил своему работнику беспроцентный заем на приобретение автомобиля в сумме 1 млн. руб. на 3 года. Налоговая инспекция сделала вывод, что работник получил доход в виде экономии на процентах и должен уплатить НДФЛ. Такой вывод налогового органа является:

ответ 2: законным, поскольку данный вид доходов регламентирован в НК РФ как материальная выгода.

Ключ: как следует из подп. 1 п. 1, подп. 1 п. 2 ст. 212 НК РФ, доходом налогоплательщика, полученным в виде материальной выгоды, является экономия на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей. В этом случае налоговая база определяется как превышение суммы процентов за пользование заемными (кредитными) средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из 2/3 действующей ставки рефинансирования, установленной ЦБ РФ над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

328. Для целей НДФЛ налоговые резиденты в общем случае определяются как:

ответ 2: физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

Ключ: пункт 2 ст. 207 НК РФ: налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в РФ не прерывается на периоды его выезда за пределы территории РФ для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья.

329. Гражданин РФ, постоянно проживающий на территории Германии, продал унаследованную им год назад квартиру в Н. Новгороде за 3 млн. руб. Налоговый орган потребовал от данного гражданина уплаты НДФЛ с указанной суммы. Гражданин считает, что налог он уплачивать не обязан. В соответствии с НК РФ:

ответ 1: гражданин обязан уплатить НДФЛ со всего дохода от продажи квартиры по ставке 30%.

Ключ: в рассматриваемом случае гражданин не является налоговым резидентом РФ (п. 2 ст. 207 НК РФ). Однако он получил доход от источника, находящегося на территории РФ (подп. 5 п. 1 ст. 208 НК РФ), вследствие чего является налогоплательщиком НДФЛ (п. 1 ст. 207 НК РФ). Поскольку в силу п. п. 3, 4 ст. 210, п. 3 ст. 224 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные ст. ст. 218 - 221 НК РФ, могут применяться только налоговыми резидентами РФ, данный гражданин обязан уплатить НДФЛ со всего дохода от

продажи квартиры по ставке 30%.

330. Гражданин РФ, проживающий в России и работающий по трудовому договору, продал квартиру в Н. Новгороде, принадлежавшую ему на праве собственности 10 лет, за 3 млн. руб. Налоговый орган, получив от Росреестра информацию о данной сделке, предложил гражданину представить налоговую декларацию по НДФЛ и продекларировать указанный доход. Требование налогового органа:

ответ 3: не соответствует закону, поскольку в рассматриваемой ситуации гражданин не обязан представить декларацию и не должен уплатить НДФЛ с дохода от продажи квартиры.

Ключ: как следует из п. 1 ст. 229 НК РФ, налоговая декларация представляется налогоплательщиками, указанными в ст. ст. 227, 227.1 и 228 НК РФ. В соответствии с п. 17.1 ст. 217, ст. 227.1 НК РФ не облагаются НДФЛ доходы, получаемые физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами РФ, за соответствующий налоговый период от продажи квартир, находившихся в собственности налогоплательщика три года и более (с 2016 г. - 5 лет). Указанные доходы в ст. ст. 227, 227.1 и 228 НК РФ не упомянуты. Соответственно, они не декларируются, а НДФЛ с них не уплачивается.

331. Гражданин РФ, проживающий в России и работающий по трудовому договору, оплатил за своего 20-летнего сына обучение в вузе в сумме 100 тыс. руб. за год. Отметьте правильное утверждение:

ответ 2: гражданин имеет право уменьшить свои облагаемые НДФЛ доходы за указанный год на 50 тыс. руб.

Ключ: в силу подп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ такой налогоплательщик НДФЛ имеет право на получение социального налогового вычета в сумме, уплаченной за обучение своих детей в возрасте до 24 лет, в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50000 руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей.

332. Индивидуальный предприниматель, применяющий общую систему налогообложения, приобрел товар за 59000 руб. (в т.ч. НДС - 9000 руб.) и в том же году продал его за 118000 руб. (в т.ч. НДС - 18000 руб.). Иных доходов, облагаемых НДФЛ, предприниматель не получал; применимы только профессиональные налоговые вычеты. НДФЛ по итогам года подлежит уплате в сумме:

ответ 3: 6500 руб.

Ключ: в силу подп. 2 п. 1 ст. 248 НК РФ при определении доходов из них исключаются суммы косвенных налогов. Следовательно, облагаемый НДФЛ доход составит 100000 руб. (без НДС). В п. 1 ст. 221, ст. 254 НК РФ установлено, что индивидуальные предприниматели имеют право на получение профессиональных налоговых вычетов в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. Как следует из п. 19 ст. 270 НК РФ, при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде косвенных налогов. Таким образом, расходы составят 50000 руб. (без НДС). Сумма НДФЛ будет равна $(100000 \text{ руб.} - 50000 \text{ руб.}) \times 13\% = 6500 \text{ руб.}$

333. Индивидуальный предприниматель, применяющий общую систему налогообложения, получил за календарный год облагаемый НДФЛ по ставке 13% доход в сумме 10 млн. руб. Документы на расходы, которые он понес при получении указанных доходов, не сохранились. В какой сумме предприниматель должен уплатить НДФЛ в отсутствие документов на вычеты?

Ответ 2: 1,04 млн. руб.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 221 НК РФ, если налогоплательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. Соответственно, НДФЛ за год равен $(10 \text{ млн. руб.} - 20\%) \times 13\% = 1,04 \text{ млн. руб.}$

334. облагается ли НДФЛ доход в виде квартиры, полученной по наследству?

Ответ 3: не облагается.

Ключ: в соответствии с п. 18 ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению НДФЛ (освобождаются от налогообложения) доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также открытий, изобретений и промышленных образцов.

335. облагается ли НДФЛ доход в виде автомобиля, полученного в дар, если даритель не является родственником одаряемого?

Ответ 2: облагается в полном объеме.

Ключ: в соответствии с п. 18.1 ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению НДФЛ (освобождаются от налогообложения) доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке дарения, за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств,

акций, долей, паев, если иное не предусмотрено настоящим пунктом. Доходы, полученные в порядке дарения, освобождаются от налогообложения в случае, если даритель и одаряемый являются членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с СК РФ.

336. Прибыль в соответствии с гл. 25 НК РФ для российских организаций в общем случае определяется как:

ответ 1: полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Ключ: на основании ст. 247 НК РФ для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, прибылью признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

337. В случае если доходы организации по итогам налогового периода составляют 500 тыс. руб., а расходы - 600 тыс. руб., то имеет место:

ответ 3: убыток в сумме 100 тыс. руб.

Ключ: на основании ст. 247 НК РФ для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, прибылью признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

338. Для целей налога на прибыль организаций все доходы подразделяются в НК РФ на:

ответ 3: доходы от реализации и внереализационные доходы.

Ключ: в силу п. 1 ст. 248 НК РФ к доходам в целях гл. 25 НК РФ относятся: 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее - доходы от реализации); 2) внереализационные доходы.

339. Доход от реализации товаров (работ, услуг) для целей налога на прибыль организаций определяется в гл. 25 НК РФ как:

ответ 3: выручка от реализации товаров (работ, услуг).

Ключ: в соответствии с п. п. 1, 2 ст. 249 НК РФ в целях гл. 25 НК РФ доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных. Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги), выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

340. Примером внереализационного дохода для целей налога на прибыль организаций является:

ответ 2: безвозмездно полученное имущество (работы, услуги).

Ключ: как следует из п. 8 ст. 250 НК РФ, внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг).

341. Ставка налога на прибыль организаций является:

ответ 3: пропорциональной.

Ключ: поскольку налоговая ставка по налогу на прибыль организаций (ст. 284 НК РФ, стандартный размер - 20%) не зависит от величины налоговой базы (прибыли), она является пропорциональной.

342. Индивидуальные предприниматели, применяющие общую систему налогообложения:

ответ 2: subsidiарно используют нормы гл. 25 НК РФ при определении состава расходов, подлежащих учету при исчислении НДФЛ.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 221 НК РФ индивидуальные предприниматели, применяющие общую систему налогообложения, subsidiарно используют нормы гл. 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций" при определении состава расходов (профессиональных налоговых вычетов), подлежащих учету при исчислении НДФЛ. Например, предприниматель, купивший товар за 700 руб. (без НДС) и продавший его за 1000 руб. (без НДС), уменьшает свой доход в размере 1000 руб. на расходы в сумме 700 руб., применяя ст. 254 НК РФ "Материальные расходы".

343. С точки зрения гл. 25 НК РФ организации обязаны:

ответ 3: представлять налоговые декларации по налогу на прибыль организаций.

Ключ: из всех перечисленных обязанностей в гл. 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций" указана только обязанность по представлению налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций (ст. 289 НК РФ). Поскольку налог на прибыль организаций не является косвенным, нет необходимости увеличивать цены реализации товаров (работ, услуг) на его размер.

344. Некоммерческая организация (юридическое лицо), осуществляющая социальную поддержку ветеранов войн:

ответ 3: является налогоплательщиком налога на прибыль организаций.

Ключ: с точки зрения гл. 25 НК РФ организационно-правовая форма юридического лица, а также его уставная деятельность в общем случае не влияют на решение вопроса о том, является ли такая организация налогоплательщиком налога на прибыль.

345. ООО в начале года приобрело за 7 млн. руб. грузовой автомобиль для перевозки товара

(срок службы автомобиля - 7 лет). При исчислении налога на прибыль за этот год ООО уменьшило полученный доход 15 млн. руб. на указанную сумму расходов 7 млн. руб. Данные действия ООО являются:

ответ 3: обоснованными в части амортизации автомобиля за данный год.

Ключ: пункт 1 ст. 256 НК РФ: амортизируемым имуществом признаются имущество, которое находится у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которого погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 мес. и первоначальной стоимостью более 100 тыс. руб. Соответственно, данный автомобиль является амортизируемым имуществом. Упрощенно можно утверждать, что ООО при применении линейного метода амортизации (ст. 259.1 НК РФ) имеет право за каждый год использования автомобиля уменьшать доход на 1/7 от 7 млн. руб., то есть на 1 млн. руб.

346. Организация для исчисления облагаемой прибыли вправе уменьшить свои доходы на сумму:

ответ 3: любых затрат, произведенных для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (за исключением прямо указанных в НК РФ).

Ключ: пункт 1 ст. 252 НК РФ: налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

347. Налогоплательщиками НДС признаются:

ответ 3: организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством РФ.

Ключ: пункт 1 ст. 334 НК РФ: налогоплательщиками НДС признаются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством РФ. Статья 9 ФЗ "О недрах": права и обязанности пользователя недр возникают с даты государственной регистрации лицензии на пользование участком недр.

348. НДС подлежит уплате в связи с:

ответ 3: добычей полезных ископаемых.

Ключ: НДС в силу п. 1 ст. 336 НК РФ подлежит уплате в связи с добычей полезных ископаемых.

349. Индивидуальный предприниматель на принадлежащем ему земельном участке пробурил скважину и добывает воду. Будет ли он являться плательщиком НДС?

ответ 2: не будет, если вода используется для личного потребления.

Ключ: в силу подп. 1 п. 2 ст. 336 НК РФ в целях настоящей главы не признаются объектом налогообложения общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления. Статья 19 ФЗ "О недрах": собственники земельных участков имеют право осуществлять в границах данных земельных участков без применения взрывных работ использование для собственных нужд общераспространенных полезных ископаемых, имеющих в границах земельного участка и не числящихся на государственном балансе, подземных вод, объем извлечения которых должен составлять не более 100 куб. м. в сутки.

350. Не является объектом налогообложения водным налогом:

ответ 2: забор воды из систем водоснабжения.

Ключ: на основании п. 1 ст. 333.9 НК РФ объектами налогообложения водным налогом признаются следующие виды пользования водными объектами: 1) забор воды из водных объектов; 2) использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях; 3) использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики; 4) использование водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях.

351. При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики водный налог исчисляется исходя из:

ответ 3: количества произведенной за налоговый период электроэнергии.

Ключ: на основании п. 4 ст. 333.10 НК РФ при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии.

352. Размер водного налога при заборе воды из водных объектов зависит от:

ответ 3: объема воды, забранной из водного объекта за налоговый период.

Ключ: пункт 2 ст. 333.10 НК РФ: при заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период.

353. Плательщики водного налога обязаны:

ответ 2: самостоятельно исчислять сумму водного налога.

Ключ: из всех перечисленных обязанностей в НК РФ закреплена только обязанность самостоятельно исчислять сумму водного налога (п. 1 ст. 333.13 НК РФ). Водный налог не является косвенным, вследствие чего нет необходимости включать его в цену реализуемой воды. Кроме того, физические лица не являются плательщиком водного налога, вследствие чего они не уплачивают его в составе коммунальных платежей.

354. Плательщиками сбора за пользование объектами животного мира (за исключением объектов водных биологических ресурсов) являются:

ответ 2: организации и физические лица, получающие в установленном порядке разрешение на добычу объектов животного мира на территории РФ.

Ключ: в силу п. 1 ст. 333.1 НК РФ плательщиками сбора за пользование объектами животного мира, за исключением объектов животного мира, относящихся к объектам водных биологических ресурсов, признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу объектов животного мира на территории РФ.

355. Ставки сбора за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов установлены:

ответ 2: только по отношению к специально перечисленным в НК РФ объектам животного мира и водных биологических ресурсов.

Ключ: ставки сбора за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов установлены в гл. 25.1 НК РФ только по отношению к специально перечисленным в НК РФ объектам животного мира и водных биологических ресурсов. Так, за лося ставка сбора установлена в размере 1500 руб. за одно животное (п. 1 ст. 333.3 НК РФ).

356. Индивидуальный предприниматель на рыбалке на реке Волга добыл 15 кг рыбы различных видов для личного потребления. Должен ли данный индивидуальный предприниматель уплачивать сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов?

Ответ 2: не должен.

Ключ: в силу п. 2 ст. 333.1 НК РФ плательщиками сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов в т.ч. признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов во внутренних водах. В соответствии с п. 1 ст. 24 ФЗ "О рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов" граждане вправе осуществлять любительское и спортивное рыболовство на водных объектах общего пользования свободно и бесплатно, если иное не предусмотрено данным ФЗ. В п. 16 ст. 1 указанного ФЗ определено: любительское и спортивное рыболовство - деятельность по добыче (вылову) водных биоресурсов в целях личного потребления и в рекреационных целях.

357. Государственная пошлина может быть охарактеризована как:

ответ 3: федеральный сбор, не имеющий отношения к таможенной пошлине.

Ключ: государственная пошлина - федеральный сбор (ст. 13, п. 1 ст. 333.16 НК РФ), урегулированный гл. 25.3 НК РФ, не является разновидностью таможенной пошлины и имеет публично-правовой (а не гражданско-правовой) характер.

358. Государственная пошлина в соответствии с НК РФ является:

ответ 2: федеральным сбором.

Ключ: государственная пошлина является федеральным сбором (ст. 13, ст. 333.16 НК РФ). Такого термина, как "судебный сбор", НК РФ не предусматривает.

359. Размер государственной пошлины:

ответ 1: может быть уменьшен судом по ходатайству заинтересованного лица исходя из его имущественного положения.

Ключ: судебные органы по ходатайству заинтересованного лица, исходя из его имущественного положения, могут уменьшить размер государственной пошлины (п. 2 ст. 333.20, п. 2 ст. 333.22, п. 3 ст. 333.23 НК РФ). Иным органам подобного права не предоставлено.

360. У государственной пошлины:

ответ 3: нет налогового периода.

Ключ: в соответствии со ст. 17 НК РФ налоговый период устанавливается только для налогов. Государственная пошлина является федеральным сбором (ст. 13, ст. 333.16 НК РФ) и по общему правилу (ст. 333.18 НК РФ) уплачивается до истребования у уполномоченных органов (лиц) юридически значимых действий. Соответственно, у государственной пошлины нет налогового периода.

361. За совершение нотариальных действий нотариус, занимающийся частной практикой, взимает:

ответ 1: нотариальный тариф в размере, соответствующем размеру государственной пошлины,

предусмотренной за совершение аналогичных действий в государственной нотариальной конторе.

Ключ: в силу ст. 22 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате за совершение нотариальных действий нотариус, занимающийся частной практикой, взимает нотариальный тариф в размере, соответствующем размеру государственной пошлины, предусмотренной за совершение аналогичных действий в государственной нотариальной конторе. Денежные средства, полученные нотариусом, занимающимся частной практикой, после уплаты налогов, других обязательных платежей поступают в собственность нотариуса.

362. Налогом на имущество у российских организаций в общем случае облагаются:

ответ 1: основные средства.

Ключ: согласно п. 1 ст. 374 НК РФ у российских организаций налогом на имущество в общем случае облагаются основные средства. В Положении ПБУ 6/01 указано, что объекты являются основными средствами, если одновременно выполняются следующие условия: а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование; б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 мес.; в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта; г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

363. ООО приобрело здание цеха и стало использовать его в производственных целях. Регистрация права собственности осуществлена позднее. С какого момента здание должно облагаться налогом на имущество организаций?

Ответ 2: с момента ввода здания в эксплуатацию.

Ключ: исходя из п. 2 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.11.2011 N 148 налог на имущество организаций подлежит уплате с момента ввода в эксплуатацию основного средства (здания).

364. Законом субъекта РФ может быть введено налогообложение отдельных объектов недвижимого имущества организаций:

ответ 1: по их кадастровой стоимости.

Ключ: в соответствии с п. п. 1, 2 ст. 378.2 НК РФ законом субъекта РФ может быть введено налогообложение отдельных объектов недвижимого имущества организаций (в т.ч. административно-деловые центры и торговые центры (комплексы)) по их кадастровой стоимости.

365. Размер налога на имущество организаций:

ответ 2: не зависит от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Ключ: размер налога на имущество организаций, как и размер любого другого поимущественного налога, не зависит от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика. Товары, как их определяет ст. 38 НК РФ, налогом на имущество организаций не облагаются, поскольку не учитываются на балансе организации в качестве основных средств (п. 1 ст. 374 НК РФ).

366. Отметьте правильное утверждение (без учета возможных переоценок основных средств):

ответ 2: балансовая стоимость станка с течением времени уменьшается в связи с применением амортизации, а размер налога на имущество организаций с него с течением времени уменьшается.

Ключ: в силу п. 17 Положения ПБУ 6/01 стоимость объектов основных средств (ОС) погашается посредством начисления амортизации. На основании п. 1 ст. 375 НК РФ налоговая база для ОС определяется как среднегодовая стоимость имущества. При определении налоговой базы имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета. Соответственно, балансовая стоимость ОС, используемого в хозяйственной деятельности, с течением времени уменьшается в связи с применением амортизации; размер налога на имущество организаций с конкретного ОС с течением времени уменьшается.

367. Законом субъекта РФ введено налогообложение отдельных объектов недвижимого имущества организаций (в т.ч. административно-деловых центров) по их кадастровой стоимости. Отметьте правильное утверждение:

ответ 2: кадастровая стоимость центра с течением времени изменяется только в результате новой государственной кадастровой оценки, вследствие чего изменяется размер налога на имущество организаций.

Ключ: кадастровая стоимость объекта с течением времени в общем случае изменяется только в результате новой государственной кадастровой оценки. Амортизация для обложения налогом на имущество отдельных объектов недвижимого имущества ("коммерческой недвижимости") правового значения не имеет. Статья 24.12 ФЗ "Об оценочной деятельности в РФ": государственная кадастровая оценка проводится не реже чем один раз в течение пяти лет с даты, по состоянию на которую была проведена государственная кадастровая оценка.

368. В ст. 381 НК РФ указаны налоговые льготы по налогу на имущество организаций. В законе субъекта федерации, которым введен данный налог, эти льготы не предусмотрены. В этом случае использование федеральных льгот на территории соответствующего субъекта РФ:

ответ 2: правомерно, поскольку они установлены непосредственно в НК РФ.

Ключ: в соответствии с п. 2 ст. 372 НК РФ при установлении налога на имущество организаций законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками. Данное право касается только дополнительных региональных льгот. Те льготы, которые уже установлены на федеральном уровне в акте большей юридической силы - в НК РФ (в ст. 381), подтверждения в региональном законе (в т.ч. о бюджете) не требуют.

369. Налог на игорный бизнес является:

ответ 1: региональным прямым налогом.

Ключ: в соответствии со ст. 14, гл. 29 НК РФ налог на игорный бизнес является региональным налогом, который рассчитывается исходя из упрощенных внешних характеристик игорного бизнеса (количество игровых автоматов, пунктов приема ставок букмекерской конторы и т.д.). Данный налог не является косвенным, т.к. он не включается в стоимость реализуемых товаров (работ, услуг).

370. Налог на игорный бизнес в соответствии с НК РФ обязаны уплачивать:

ответ 3: организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

Ключ: в силу ст. 365 НК РФ налогоплательщиками налога на игорный бизнес признаются организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса. Отсутствие среди налогоплательщиков индивидуальных предпринимателей следует из ч. 1 ст. 6 ФЗ "О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр...": организаторами азартных игр могут выступать исключительно юридические лица, зарегистрированные в установленном порядке на территории РФ.

371. В соответствии с НК РФ игорный бизнес определяется как:

ответ 3: предпринимательская деятельность по организации и проведению азартных игр, связанная с извлечением организациями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр.

Ключ: в соответствии со ст. 364 НК РФ игорный бизнес - предпринимательская деятельность по организации и проведению азартных игр, связанная с извлечением организациями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр.

372. ООО осуществляет предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса на территории Нижегородской области с использованием игровых автоматов. В этом случае ООО:

ответ 1: налог на игорный бизнес уплачивать не обязательно, но может быть привлечено к ответственности по ч. 1 ст. 14.1.1 КоАП РФ.

Ключ: в соответствии с ФЗ "О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр..." в настоящее время игровые столы и автоматы могут использоваться только в пяти особых игорных зонах. Нижегородская область в их число не входит. Соответственно, если ООО осуществляет предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса на территории Нижегородской области с использованием игровых автоматов, это является незаконным и влечет ответственность по ст. 14.1.1 "Незаконные организация и проведение азартных игр" КоАП РФ. Незаконная деятельность не может облагаться налогами.

373. ООО осуществляет предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса на территории Нижегородской области с использованием букмекерских контор. В этом случае ООО:

ответ 2: обязательно иметь лицензию и уплачивать налог на игорный бизнес.

Ключ: в соответствии с ФЗ "О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр..." в настоящее время игровые столы и автоматы могут использоваться только в пяти особых игорных зонах. Нижегородская область в их число не входит. Однако игорный бизнес с использованием букмекерских контор является законным и на территории Нижегородской области, вследствие чего облагается налогом на игорный бизнес. Кроме того, данная деятельность лицензируется (п. 2 ст. 14 указанного ФЗ). НДС и налогом на прибыль указанные доходы не облагаются (подп. 28 п. 2 ст. 149, п. 9 ст. 274 НК РФ).

374. Индивидуальный предприниматель в букмекерской конторе, принадлежащей ООО, выиграл 50 тыс. руб. Данный доход предпринимателя:

ответ 3: облагается НДФЛ.

Ключ: указанная деятельность индивидуального предпринимателя сама по себе предпринимательской не является. Соответственно, она не может быть охарактеризована и как игорный бизнес (ст. 364 НК РФ). Кроме того, налогоплательщиками налога на игорный бизнес являются только организации (ст. 365 НК РФ). В соответствии с п. 4 ст. 210, п. 2 ст. 224, п. 28 ст. 217 НК РФ налоговая ставка по НДФЛ в отношении выигрышей, превышающих 4 тыс. руб., устанавливается в размере 35%.

375. Региональный законодатель, принимая закон, регламентирующий налог на игорный бизнес, вправе устанавливать:

ответ 1: налоговые ставки в пределах, предусмотренных в НК РФ.

Ключ: региональные органы власти при регламентации налога на игорный бизнес в соответствии с п. 1 ст. 369 НК РФ могут определить ставку налога в пределах, установленных НК РФ. Иные элементы данного налога, в том числе объект, база, период, сроки уплаты, регулируются НК РФ и не могут изменяться региональным законодателем (п. 3 ст. 12 НК РФ). Федеральных налоговых льгот по данному налогу в НК РФ не установлено, возможности установления региональных налоговых льгот также не предусмотрено.

376. Налог на игорный бизнес исчисляется исходя из:

ответ 2: презюмируемого результата деятельности налогоплательщика.

Ключ: в соответствии с гл. 29 НК РФ размер налога на игорный бизнес не зависит от фактического результата деятельности налогоплательщика. Налог зависит только от того, с какими параметрами осуществляется игорный бизнес (например, количество пунктов приема ставок тотализатора), то есть исходя из презюмируемого результата деятельности налогоплательщика. Это качество данного налога сближает его, например, с ЕНВД, патентной системой налогообложения и торговым сбором.

377. Транспортный налог является:

ответ 1: региональным прямым налогом.

Ключ: в соответствии со ст. 14 НК РФ транспортный налог является региональным налогом. В связи с тем что данным налогом облагается владение определенными видами транспортных средств, которые зарегистрированы в установленном порядке (ст. 357, п. 1 ст. 358 НК РФ), данный налог является поимущественным, т.е. разновидностью прямого налога.

378. Транспортным налогом облагается владение:

ответ 3: определенными видами транспортных средств, которые зарегистрированы в установленном порядке.

Ключ: В соответствии с п. 1 ст. 358 НК РФ транспортным налогом облагается владение определенными видами транспортных средств, которые зарегистрированы в установленном порядке. Данным налогом в силу п. 1 ст. 361 НК РФ облагаются и некоторые виды транспортных средств без двигателей (в т.ч. несамоходные (буксируемые) суда исходя из регистровых тонн валовой вместимости).

379. Отметьте правильное утверждение:

ответ 3: налогоплательщиками транспортного налога могут являться лица, на которых в установленном порядке зарегистрированы транспортные средства.

Ключ: плательщиками транспортного налога являются лица, на которых в установленном порядке зарегистрированы облагаемые транспортные средства (ст. 357, п. 1 ст. 358 НК РФ). Пример несобственника, который может быть обязан уплачивать транспортный налог, - федеральный орган власти (в т.ч. налоговая инспекция, зарегистрированная как юридическое лицо), владеющий автомобилями на праве оперативного управления.

380. Не облагаются транспортным налогом:

ответ 2: троллейбусы.

Ключ: троллейбусы не указаны в числе облагаемых транспортных средств в п. 1 ст. 358 НК РФ. В п. 1 ст. 361 НК РФ отсутствуют ставки транспортного налога для троллейбусов. Соответственно, транспортным налогом они не облагаются. Прочие транспортные средства (из числа приведенных) в общем случае облагаются транспортным налогом.

381. Может ли региональный законодатель установить дифференцированные ставки транспортного налога для юридических и физических лиц?

ответ 2: не может, поскольку это не предусмотрено НК РФ.

Ключ: в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27.01.2009 N 11519/08 был сделан вывод о том, что у законодательного (представительного) органа субъекта РФ отсутствуют полномочия по установлению разных ставок транспортного налога для юридических и физических лиц на один и тот же вид транспортного средства той же категории и мощности. Дифференциация ставок данного налога в зависимости от субъекта налогообложения федеральным законом не предусмотрена.

382. Размер транспортного налога на автомобиль в общем случае зависит от:

ответ 2: мощности двигателя.

Ключ: в соответствии со ст. 361 НК РФ размер транспортного налога на автомобиль зависит от мощности двигателя. В п. 2 ст. 362 НК РФ предусмотрены повышающие коэффициенты для отдельных видов легковых автомобилей (с высокой средней стоимостью).

383. Обычно в науке налогового права применительно к транспортному налогу автомобиль характеризуется как:

ответ 3: предмет налога.

Ключ: в науке налогового права предмет налога обычно определяется как явление материального мира, находящееся в определенной связи с налогоплательщиком и обладающее стоимостной, физической или иной характеристикой. Применительно к транспортному налогу автомобиль - это предмет налога (используется его физическая характеристика - мощность двигателя); объект транспортного налога - юридический факт владения зарегистрированным автомобилем.

384. Транспортный налог с физического лица, не имеющего статуса индивидуального предпринимателя, может быть взыскан налоговым органом:

ответ 1: в судебном порядке через суд общей юрисдикции.

Ключ: в соответствии со ст. ст. 45, 48 НК РФ транспортный налог, как и любой другой, может быть взыскан с физического лица, не имеющего статуса индивидуального предпринимателя, только в судебном порядке через суд общей юрисдикции.

385. Иванов, владевший легковым автомобилем, продал его Сидорову; регистрация в ГИБДД проведена 10 февраля. Как уплачивается транспортный налог за февраль за указанный автомобиль?

Ответ 3: как Иванов, так и Сидоров уплачивают транспортный налог за полный февраль.

Ключ: в силу п. 3 ст. 362 НК РФ в случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации (снятия с учета, исключения из государственного судового реестра и т.д.) в течение налогового (отчетного) периода исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации принимаются за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается как один полный месяц.

386. Иванов, владевший легковым автомобилем, продал его в 2015 году по доверенности Сидорову, то есть выдал ему доверенность на право владения и распоряжения транспортным средством, а также получил с него денежные средства. В органах ГИБДД в течение 2016 года автомобиль продолжал быть зарегистрированным за Ивановым. Отметьте правильное утверждение:

ответ 3: налоговый орган может предъявлять требования об уплате транспортного налога за 2016 год только к Иванову.

Ключ: плательщиками транспортного налога являются лица, на которых в установленном порядке зарегистрированы облагаемые транспортные средства (ст. 357, п. 1 ст. 358 НК РФ). Соответственно, налоговый орган может предъявлять требования об уплате транспортного налога за 2016 год именно к Иванову, поскольку автомобиль остается зарегистрированным на него.

387. Земельный налог является:

ответ 3: местным поимущественным налогом.

Ключ: в соответствии со ст. 15, гл. 31 НК РФ земельный налог является местным налогом. В связи с тем что данным налогом облагается владение определенным видом имущества - земельными участками (п. 1 ст. 389 НК РФ), он является поимущественным.

388. Размер земельного налога зависит:

ответ 3: от кадастровой стоимости облагаемых участков.

Ключ: размер земельного налога, как и размер любого другого поимущественного налога, не зависит от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика. В соответствии со ст. 390 НК РФ налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельных участков, определяемая в соответствии с земельным законодательством РФ.

389. Земельный налог уплачивается с земельных участков, принадлежащих налогоплательщику:

ответ 1: на праве собственности.

Ключ: согласно ст. ст. 388, 389 НК РФ земельный налог уплачивается с земельных участков, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения. Не признаются налогоплательщиками земельного налога организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

390. Местные органы власти, регламентируя земельный налог, вправе установить:

ответ 3: налоговые льготы.

Ключ: в силу п. 2 ст. 387 НК РФ местные органы власти, регламентируя земельный налог, вправе установить муниципальные налоговые льготы. Объект налога и налоговая база по любому налогу устанавливаются только в федеральном законе (п. п. 2 - 4 ст. 12 НК РФ, Постановления КС РФ от

21.03.1997 N 5-П и от 30.01.2001 N 2-П, Определение КС РФ от 05.02.1998 N 22-О).

391. Отметьте правильное утверждение:

ответ 3: земельный налог обязаны уплачивать лица, указанные в ЕГРП, как имеющие облагаемое налогом право на соответствующий земельный участок.

Ключ: как разъяснено в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 23.07.2009 N 54 "О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога", в общем случае плательщиком земельного налога является лицо, которое в ЕГРП на недвижимое имущество и сделок с ним указано как обладающее правом собственности, правом постоянного (бессрочного) пользования либо правом пожизненного наследуемого владения на соответствующий земельный участок.

392. ООО приобрело здание и зарегистрировало право собственности на него в ЕГРП. Права на муниципальный земельный участок под зданием ООО не оформляло. Налоговый орган истребовал у ООО земельный налог по основанию фактического пользования земельным участком. Позиция налогового органа является:

ответ 2: необоснованной, поскольку земельный налог обязаны уплачивать лица, указанные в ЕГРП, как имеющие облагаемое налогом право на соответствующий земельный участок.

Ключ: как разъяснено в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 23.07.2009 N 54 "О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога", в общем случае плательщиком земельного налога является лицо, которое в ЕГРП на недвижимое имущество и сделок с ним указано как обладающее правом собственности, правом постоянного (бессрочного) пользования либо правом пожизненного наследуемого владения на соответствующий земельный участок.

393. По общему правилу земельный налог с ООО может быть взыскан налоговым органом:

ответ 3: во внесудебном порядке, за счет денежных средств или иного имущества.

Ключ: в соответствии со ст. ст. 45 - 47 НК РФ земельный налог, как и любой другой, может быть взыскан с юридического лица - коммерческой организации во внесудебном порядке, за счет денежных средств или иного имущества.

394. Город (муниципальное образование) владеет на праве собственности земельными участками. Обязан ли город уплачивать земельный налог?

Ответ 2: не обязан, т.к. не является налогоплательщиком.

Ключ: публично-правовые образования (в т.ч. муниципальное образование) не входят в объем понятия "организация" (ст. 11 НК РФ) и, следовательно, не могут являться налогоплательщиками (ст. 19 НК РФ) какого-либо налога.

395. Налог на имущество физических лиц уплачивается в связи с обладанием:

ответ 1: на праве собственности отдельными видами объектов недвижимого имущества.

Ключ: в соответствии со ст. 400 НК РФ налогоплательщиками налога на имущество физических лиц признаются физические лица, обладающие правом собственности на имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со ст. 401 НК РФ (жилой дом; жилое помещение (квартира, комната); гараж, машино-место; единый недвижимый комплекс; объект незавершенного строительства; иные здание, строение, сооружение, помещение). В данном перечне указаны не все выделяемые в законодательстве виды объектов недвижимого имущества (например, в п. 1 ст. 130 ГК РФ недвижимым имуществом признаются воздушные и морские суда).

396. Налог на имущество физических лиц исчисляется:

ответ 2: налоговым органом.

Ключ: налог на имущество физических лиц исчисляется только налоговым органом (п. 2 ст. 52 НК РФ, п. 1 ст. 408 НК РФ).

397. Налог на имущество физических лиц в общем случае исчисляется исходя из:

ответ 3: инвентаризационной стоимости облагаемого имущества, а при принятии соответствующего закона субъектом РФ - исходя из его кадастровой стоимости.

Ключ: в силу п. п. 1, 2 ст. 402 НК РФ налог на имущество физических лиц в общем случае исчисляется исходя из инвентаризационной стоимости облагаемого имущества, а при принятии соответствующего закона субъектом РФ - исходя из его кадастровой стоимости.

398. При исчислении налога на имущество физических лиц по кадастровой стоимости как в общем случае исчисляется налоговая база в отношении квартиры?

Ответ 3: как ее кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 20 кв. м. общей площади этой квартиры.

Ключ: в соответствии с п. 3 ст. 403 НК РФ налоговая база в отношении квартиры определяется как ее кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 20 кв. м. общей площади этой квартиры.

399. Налог на имущество физических лиц подлежит уплате:

ответ 1: в срок не позднее 1 октября года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Ключ: пункт 1 ст. 409 НК РФ: налог на имущество физических лиц подлежит уплате налогоплательщиками в срок не позднее 1 октября года, следующего за истекшим налоговым периодом.

400. Налог на имущество физических лиц с унаследованной квартиры уплачивается наследником:

ответ 1: с момента открытия наследства.

Ключ: в отношении имущества, перешедшего по наследству физическому лицу, налог исчисляется со дня открытия наследства (п. 7 ст. 408 НК РФ).

401. Гражданин, владеющий квартирой на праве собственности более трех лет, но не проживавший в ней и не предоставлявший ее в пользование другим лицам, на основании ст. 78 НК РФ обратился в налоговый орган с требованием о возврате уплаченного им налога на имущество физических лиц за весь период владения квартирой. Налоговый орган:

ответ 1: имеет право отказать в возврате налога.

Ключ: использование облагаемого имущества самим собственником или иными лицами не имеет правового значения при исчислении налога на имущество физических лиц, поскольку подобных норм в НК РФ не предусмотрено.

402. Торговый сбор (если он введен на территории муниципального образования) уплачивается в связи с:

ответ 1: осуществлением торговой деятельности на объектах осуществления торговли.

Ключ: в соответствии с п. 1 ст. 413 НК РФ торговый сбор устанавливается в отношении осуществления торговой деятельности на объектах осуществления торговли.

403. Для целей торгового сбора торговля нормативно определяется как:

ответ 2: вид предпринимательской деятельности, связанный с розничной, мелкооптовой и оптовой куплей-продажей товаров, осуществляемый через объекты стационарной торговой сети, нестационарной торговой сети, а также через товарные склады.

Ключ: подп. 2 п. 4 ст. 413 НК РФ: торговля - вид предпринимательской деятельности, связанный с розничной, мелкооптовой и оптовой куплей-продажей товаров, осуществляемый через объекты стационарной торговой сети, нестационарной торговой сети, а также через товарные склады.

404. При условии соответствия сельскохозяйственного производителя всем установленным в НК РФ критериям ЕСХН может применяться:

ответ 3: по усмотрению налогоплательщика, с уведомлением налогового органа.

Ключ: переход на уплату ЕСХН при условии соответствия сельскохозяйственного производителя всем критериям (в т.ч. п. 2 ст. 346.2 НК РФ - доход от реализации сельхозпродукции собственного производства должен быть не менее 70% от общего дохода) является добровольным (п. 2 ст. 346.1 НК РФ). При этом сельскохозяйственные товаропроизводители, изъявившие желание перейти на уплату ЕСХН, обязаны до указанного перехода уведомить налоговый орган (п. 1 ст. 346.3 НК РФ).

405. Размер ЕСХН:

ответ 3: зависит от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Ключ: объектом налогообложения по ЕСХН признаются доходы, уменьшенные на величину расходов (ст. 346.4 НК РФ), ставка налога - в общем случае 6% (ст. 346.8 НК РФ). Соответственно, размер ЕСХН зависит от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика. Решения налоговых органов не могут влиять на размер какого-либо налога, переход на ЕСХН является добровольным (п. 2 ст. 346.1 НК РФ).

406. Организация - плательщик ЕСХН в общем случае:

ответ 1: освобождается от обязанностей по уплате налогов на прибыль и на имущество организаций, не является налогоплательщиком НДС.

Ключ: в силу п. 3 ст. 346.1 НК РФ организация - плательщик ЕСХН в общем случае освобождается от обязанности по уплате налогов на прибыль и на имущество организаций, не является налогоплательщиком НДС. Сбор за право применения ЕСХН не предусмотрен. В соответствии с п. 4 ст. 346.1 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками ЕСХН, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов.

407. Не вправе переходить на уплату ЕСХН:

ответ 1: организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров.

Ключ: подп. 2 п. 6 ст. 346.2 НК РФ: не вправе переходить на уплату ЕСХН организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров.

408. Налог, взимаемый в связи с применением УСН, исчисляется:

ответ 1: налогоплательщиком.

Ключ: налог, взимаемый в связи с применением УСН, исчисляется только самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52, п. 2 ст. 346.21 НК РФ).

409. Размер налога, взимаемого в связи с применением УСН:

ответ 2: зависит от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Ключ: объект налогообложения по УСН предусмотрен в двух разных вариантах: доходы (ставка налога в общем случае 6%), а также доходы, уменьшенные на величину расходов (ставка налога в общем случае 15%). Право выбора принадлежит налогоплательщику (ст. ст. 346.14, 346.20 НК РФ). Соответственно, размер налога, взимаемого в связи с применением УСН, зависит от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика. Налоговые органы не могут своими решениями влиять на размер какого-либо налога.

410. При условии соответствия налогоплательщика всем установленным в НК РФ критериям УСН применяется:

ответ 3: по усмотрению налогоплательщика с уведомлением налогового органа.

Ключ: переход на уплату УСН при условии соответствия налогоплательщика всем критериям (в т.ч. выручка организации за 9 мес. не должна превысить определенной величины - п. 2 ст. 346.12 НК РФ) является добровольным (п. 1 ст. 346.11 НК РФ). Налогоплательщики, изъявившие желание перейти на УСН, обязаны заблаговременно уведомить налоговый орган (п. 1 ст. 346.13 НК РФ).

411. Не вправе применять УСН:

ответ 1: банки.

Ключ: в силу подп. 2 п. 3 ст. 346.12 НК РФ не вправе применять УСН в т.ч. банки. Для ООО и ИП таких ограничений не установлено.

412. ООО, применяющее УСН, в общем случае:

ответ 1: освобождается от обязанностей по уплате налогов на прибыль и на имущество организаций, не является налогоплательщиком НДС.

Ключ: в силу п. п. 2, 3 ст. 346.11 НК РФ организация, применяющая УСН, в общем случае освобождается от обязанностей по уплате налогов на прибыль и на имущество (за исключением коммерческой недвижимости) организаций, не является налогоплательщиком НДС. Иные налоги уплачиваются организациями, применяющими УСН, в соответствии с законодательством о налогах и сборах. В соответствии с п. 5 ст. 346.11 НК РФ организации, применяющие УСН, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов.

413. Ставка налога для налогоплательщиков, применяющих УСН, в соответствии с НК РФ в общем случае составляет:

ответ 2: 6% от доходов либо 15% от доходов, уменьшенных на величину расходов, по выбору налогоплательщика.

Ключ: в соответствии с п. п. 1, 2 ст. 346.14 НК РФ объектом налогообложения по УСН признаются доходы либо доходы, уменьшенные на величину расходов. Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком. Как следует из ст. 346.20 НК РФ, в случае если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6%. В случае если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15%. Ставка может корректироваться (снижаться) на региональном уровне.

414. Объект налогообложения по ЕНВД установлен в НК РФ как:

ответ 1: вмененный доход.

Ключ: объект налогообложения ЕНВД предусмотрен в п. 1 ст. 346.29 НК РФ как вмененный доход. При этом в силу ст. 346.27 НК РФ вмененный доход - потенциально возможный доход налогоплательщика ЕНВД.

415. ЕНВД:

ответ 3: вводится на территориях муниципальных образований по усмотрению представительных органов местного самоуправления.

Ключ: в силу п. п. 1 - 3 ст. 346.26 НК РФ право на введение ЕНВД на территории соответствующего муниципального образования принадлежит представительным органам местного самоуправления (в Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе - законодательным органам государственной власти). По этой причине ЕНВД имеет сходство с местными налогами.

416. При условии соответствия налогоплательщика всем установленным в НК РФ критериям ЕНВД применяется:

ответ 1: по усмотрению налогоплательщика с постановкой на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщиков ЕНВД.

Ключ: переход на уплату ЕНВД в случае введения его на территории соответствующего муниципального образования является добровольным (п. 1 ст. 346.28 НК РФ). При этом организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на уплату ЕНВД, обязаны встать на

учет в качестве налогоплательщиков ЕНВД в налоговом органе в течение пяти дней со дня начала применения ЕНВД (п. п. 2, 3 ст. 346.28 НК РФ).

417. Не могут применять ЕНВД:

ответ 3: организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%.

Ключ: некоторые категории налогоплательщиков ни при каких условиях не могут применять ЕНВД (п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ), в том числе организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%. Прочие категории налогоплательщиков (из числа приведенных) не ограничены в праве применения ЕНВД.

418. Размер ЕНВД:

ответ 3: зависит от внешних характеристик хозяйственной деятельности налогоплательщика, но не от ее результатов.

Ключ: в соответствии со ст. 346.27 НК РФ вмененный доход определяется как потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога. Соответственно, ЕНВД - классический налог с презюмируемого результата деятельности, размер которого никак не связан с реальным доходом налогоплательщика, но зависит от внешних характеристик деятельности (например, от места нахождения магазина, площади торгового зала и ассортимента товаров в нем).

419. Индивидуальный предприниматель, применяющий ЕНВД, приостановил свою деятельность и уведомил об этом налоговый орган. В этом случае:

ответ 2: обязанности по уплате ЕНВД и по представлению налоговых деклараций на период приостановления деятельности сохраняются.

Ключ: пункт 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 05.03.2013 N 157: неосуществление в течение определенного налогового периода предпринимательской деятельности соответствующего вида не является основанием для освобождения плательщика ЕНВД от обязанностей представлять налоговую декларацию и уплачивать этот налог. Статус плательщика ЕНВД прекращается только в случае снятия с учета в налоговом органе в качестве плательщика ЕНВД (п. 3 ст. 346.28 НК РФ).

420. ООО, применяющее ЕНВД, реализует в розницу в торговом павильоне с площадью торгового зала 100 кв. м автозапчасти и моторные масла. В этом случае ООО:

ответ 2: уплачивает с доходов павильона от реализации запчастей ЕНВД, а от реализации моторных масел - налоги по общей системе налогообложения.

Ключ: в силу п. 2 ст. 346.26 НК РФ розничная торговля, осуществляемая через павильоны с площадью торгового зала до 150 кв. м, облагается ЕНВД при введении данного специального налогового режима на территории муниципального образования. Однако в силу ст. 346.27 НК РФ к облагаемой ЕНВД розничной торговле не относится реализация ряда подакцизных товаров (в том числе моторных масел). На основании п. 7 ст. 346.26 НК РФ налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению ЕНВД, иные виды предпринимательской деятельности, исчисляют и уплачивают налоги и сборы в отношении данных видов деятельности в соответствии с иными режимами налогообложения, предусмотренными НК РФ.

421. Налоговый орган провел выездную проверку индивидуального предпринимателя, вынес решение о привлечении к налоговой ответственности и доначислил ЕНВД. До получения требования об уплате налога индивидуальный предприниматель прекратил свой статус. В этой ситуации налоговый орган:

ответ 3: может взыскать доначисленные суммы через суд общей юрисдикции.

Ключ: в п. 13 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 01.07.1996 N 6/8 разъяснено, что с момента прекращения действия государственной регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя дела с участием указанных граждан, в том числе и связанные с осуществлявшейся ими ранее предпринимательской деятельностью, подведомственны судам общей юрисдикции, за исключением случаев, когда такие дела были приняты к производству арбитражным судом с соблюдением правил о подведомственности до наступления указанных выше обстоятельств.

422. Система налогообложения при выполнении СРП предусматривает:

ответ 3: особые правила исчисления и уплаты федеральных, региональных и местных налогов.

Ключ: при применении СРП перечень подлежащих уплате налогов прямо предусмотрен в гл. 26.4 НК РФ (перечень федеральных налогов сокращен по сравнению со ст. 13 НК РФ), а сами налоги исчисляются и уплачиваются с существенными особенностями. Кроме того, СРП предполагает раздел добытых полезных ископаемых между государством и инвестором. Расходы инвестора по уплате некоторых налогов могут увеличить его долю при разделе продукции.

423. Патентная система налогообложения:

ответ 1: вводится на территориях субъектов РФ по усмотрению региональных органов законодательной власти.

Ключ: право на введение патентной системы налогообложения на территории соответствующего

субъекта федерации принадлежит региональным законодательным органам власти (п. п. 1, 7 ст. 346.43 НК РФ). В этом плане патентная система налогообложения напоминает региональный налог.

424. Патентную систему налогообложения могут применять:

ответ 1: индивидуальные предприниматели.

Ключ: налогоплательщиками в рамках патентной системы налогообложения (п. 1 ст. 346.44 НК РФ) признаются индивидуальные предприниматели, перешедшие на патентную систему налогообложения в порядке, установленном гл. 26.5 НК РФ. Организациям подобные права не предоставляются.

425. Переход на патентную систему налогообложения является:

ответ 3: разрешительным.

Ключ: переход на патентную систему налогообложения в случае ее введения на территории соответствующего субъекта РФ является добровольным (п. 2 ст. 346.44 НК РФ). В силу п. п. 2, 3 ст. 346.45 НК РФ индивидуальный предприниматель за 10 рабочих дней до начала планируемого применения патентной системы налогообложения должен подать в налоговый орган по месту жительства или по месту планируемого осуществления облагаемой деятельности заявление. Налоговый орган, в свою очередь, обязан в течение 5 рабочих дней со дня получения заявления выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента. Соответственно, переход на патентную систему налогообложения фактически является разрешительным.

426. Объект налогообложения по патентной системе налогообложения предусмотрен в НК РФ как:

ответ 2: потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя.

Ключ: объект налогообложения по патентной системе налогообложения предусмотрен в ст. 346.47 НК РФ как потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности, установленный законом субъекта РФ. К примеру, в Законе НО "О патентной системе налогообложения на территории Нижегородской области" для парикмахерских и косметических услуг размер потенциально возможного к получению годового дохода в г. Н. Новгороде установлен как 550000 руб.

427. Срок действия патента по патентной системе налогообложения в соответствии с НК РФ:

ответ 2: от одного до двенадцати месяцев включительно в пределах календарного года.

Ключ: в силу п. 5 ст. 346.45 НК РФ патент выдается по выбору индивидуального предпринимателя на период от одного до двенадцати месяцев включительно в пределах календарного года.

428. Налоговая декларация по патентной системе налогообложения:

ответ 3: не предусмотрена.

Ключ: налоговая декларация по патентной системе налогообложения не предусмотрена (ст. 346.52 НК РФ) в силу очевидного отсутствия необходимости в ней (вся важная для налогового органа информация есть в заявлении о выдаче патента и в самом патенте).

429. Налог, взимаемый в связи с применением патентной системы налогообложения, в общем случае исчисляется как:

ответ 2: 6% от потенциально возможного к получению годового дохода индивидуального предпринимателя.

Ключ: согласно ст. 346.50 НК РФ ставка налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения, в общем случае составляет 6%. Объект налогообложения по патентной системе налогообложения предусмотрен в ст. 346.47 НК РФ как потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя. Ставка налога может быть снижена на региональном уровне.

РЕКОМЕНДУЕМАЯ ЛИТЕРАТУРА

Основная

Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2015.

Винницкий Д.В. Налоговое право. М., 2015.

Крохина Ю.А. Налоговое право: Учебник. М., 2015.

Налоговое право: Учебник / Под ред. Е.Ю. Грачевой, О.В. Болтиновой. М., 2015.

Парыгина В.А., Тедеев А.А. Налоговое право: Учебник. М., 2015.

Дополнительная

Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоги. Люди. Время... или этот безграничный Мир Налогов / Под ред. А.В. Брызгалина. Екб., 2008.

Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир. М., 1992.
Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель - налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного Суда РФ. М., 1998.
Демин А.В. Принцип определенности налогообложения. М., 2015.
Клейменова М.О. Налоговое право. М., 2013.
Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): Монография. М., 2009.
Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 2 т. М., 2009.
Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. М., 2007.

КонсультантПлюс: примечание.

Монография Э.Н. Нагорной "Налоговые споры: оценка доказательств в суде" включена в информационный банк согласно публикации - Юстицинформ, 2009.

Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде: Монография. М., 2012.
Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учебное пособие. М., 2009.
Очерки налогово-правовой науки современности. Москва - Харьков, 2013.
Пепеляев С.Г., Сосновский С.А. Налогообложение доходов и прибыли. М., 2015.
Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного налогообложения. М., 2015.
Пилипенко А.А. Налоговое право: Учебное пособие. Мн., 2006.
Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учеб. пособие. Алматы, 2001.
Худяков А.И. Избранные труды по финансовому праву. СПб., 2010.
Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых правоотношений в СССР. М., 1955.
Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права. М., 2007.
Журнал "Налоги и финансовое право".
Журнал "Налоговед".
Сборники по итогам ежегодных конференций "Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации".
Сборники по итогам ежегодных конференций "Налоговые споры: опыт России и других стран".
