

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

Налоговое администрирование как обязательный элемент налоговой системы

Налоговое администрирование – это процесс управления налоговым производством, реализуемый налоговыми и иными органами (налоговыми администрациями), обладающими определенными властными полномочиями в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов.

Предметом налогового администрирования является налоговое производство, объектом – процесс управления этим производством, а субъектами – налоговые и иные органы (налоговые администрации).

Налоговое производство – это совокупность законодательно установленных приемов, способов и методик, определяющих порядок добровольного исполнения налогового обязательства налогоплательщика, и полномочий налоговых администраций по контролю, регулированию и принуждению налогоплательщиков к исполнению этого обязательства.

Налоговые администрации – это государственные налоговые и иные органы, которым на законодательной основе предоставлены определенные властные (административные) полномочия в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов.

Тип организационных систем. Администрирование налогов может быть организовано по функциональному принципу или по принципу специализации – по видам налогов.

При функциональном типе организации работы налоговых органов различаются так называемые нормативные функции, которые обычно существуют на общенациональном уровне, и оперативные функции, к которым относятся функции, непосредственно связанные с налогоплательщиками. При специализированном подходе в системе налоговых органов выделяются отдельные подразделения, которые занимаются различными видами налогов.

Могут существовать и комбинированные типы организационных структур налоговых органов, т.е. имеющие в основном функциональную структуру, но с некоторой специализацией по налогам и оборот.

Функции налогового администрирования. Обычно подразделяются на нормативные и оперативные, а также на основные и вспомогательные.

Нормативные функции отвечают первой задаче налогового администрирования, а именно – интерпретации и применению налогового законодательства и нормативных актов. Эти функции осуществляются в рамках деятельности, связанной с применением законов и иных правовых актов и обеспечивают исполнение оперативных функций путем разработки и внедрения необходимых методов и административных процедур, которые должны гарантировать наивысшую эффективность оперативной системы. Оперативная система закладывает основу для максимизации налоговых поступлений при минимальных затратах.

Оперативные функции в основном относятся к деятельности, связанной со сбором налогов. Поскольку оперативные функции способствуют установлению тесного взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками и от них зависит добровольное выполнение налогоплательщиками их обязанностей по уплате налогов.

Основные функции включают учет и регистрацию налогоплательщиков, текущий налоговый контроль и налоговые проверки. С помощью функции учета и регистрации налогоплательщиков ведется постоянный и правильный учет (выявление) всех налогоплательщиков, которые зарегистрировались должным образом (или уклонились от регистрации). Эта функция – основа взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Функция текущего налогового контроля определяет четко, в установленном порядке и с учетом актуализации сведений все налоговые обязательства налогоплательщиков (продекларированные или начисленные налоги, денежные штрафы, пени и т.д.) и налоговые зачеты в результате совершенных налогоплательщиком платежей или полученных скидок. Главная цель такого контроля – это возможность определять правильно и точно факты неподдачи налоговой декларации или наличия недоимки по налогам.

Налоговая проверка объединяет все виды деятельности, направленные на проверку правильности заполнения налоговых деклараций налогоплательщиками или на определении сумм налогов, сокрытых от налогообложения, в результате проведения проверки или расследования по месту проживания налогоплательщика или третьего лица, или в налоговой инспекции.

Вспомогательные функции (правовая, управление кадрами, информирования налогоплательщиков, организационно-административная, внутреннее информационное обеспечение) составляют основу для выполнения основных функций.

Правовая функция – одна из ведущих вспомогательных функций налогового администрирования. Она обеспечивает правильное применение нормативных налоговых актов налоговыми органами, так и налогоплательщиками. В рамках этой функции осуществляются такие виды деятельности, как ответы на запросы и жалобы налогоплательщиков, помощь всем налоговым органам, а также участие в проектах по изменению налогового законодательства.

Управление кадрами – чрезвычайно важна для налогового администрирования, особенно в отношении обучения и переподготовки сотрудников налоговых органов.

Функция информирования налогоплательщиков. Для обеспечения высокого уровня исполнения налогового законодательства налогоплательщиками налоговые органы должны иметь соответствующие отделы или подразделения, ответственные за распространение нормативных налоговых документов и оказание помощи налогоплательщиками в правильном исполнении их налоговых обязательств.

Организационно-административная функция. Ее осуществляют службы внутреннего бухгалтерского учета и административные службы, отвечающие за материально-техническое снабжение и эксплуатацию рабочего оборудования.

Внутреннее информационное обеспечение. Информационные системы представляют собой базовый элемент, обеспечивающий основу для осуществления важнейших функций налоговых органов и принятия решений на всех уровнях. Любой орган налоговой службы работает со значительным количеством налогоплательщиков, что предполагает наличие большого объема документов, обработка которых вручную неэффективна. Для разработки информационной системы, в частности, необходимо иметь базу данных как основу для осуществления функции контроля за налогоплательщиками.

Центральным звеном налоговых администраций являются налоговые органы. Объем полномочий других администрации значительно меньше, а их права и обязанности несравнимо уже. Такая неравнозначность в системе налогового администрирования объективно обусловлена тем, что именно налоговые органы специализируются на реализации комплекса функций в сфере налогообложения, являющихся для них основными, в то время как возлагаемые на другие администрации отдельные функции в сфере налогообложения не являются для них профильными.

С точки зрения налогового администрирования разные страны имеют разные потребности и находятся на разных уровнях развития. Первую группу образуют страны со сложной организационной структурой налоговых органов – такие, как США, Германия, Великобритания, Япония, Франция, Италия, Канада и др.

Вторую группу составляют страны, имеющие относительно компактные структуры налоговых органов – например, Австралия, Бельгия, Дания, Португалия, Финляндия, Швеция, Швейцария и др.

В третью группу входят в основном страны с относительно малым числом налогоплательщиков по сравнению с первыми двумя группами, кадровый состав налоговых органов в них может составлять до 2 тыс. сотрудников. Это такие страны, как Кипр, Мальта, Люксембург и др.

Особенности построения организационных структур налоговых органов в разных странах мира состоят в следующем.

Во-первых, налоговые органы могут иметь единую общегосударственную структуру (Германия, Франция, Швеция) или состоять из разных звеньев, соответствующих уровням государственного управления (США, Швейцария).

Во-вторых, налоговые органы могут входить в общую систему управления финансовыми делами государства или действовать на относительно автономной основе. Например, в Германии налоговые органы действуют на правах подразделений министерства финансов, а в Великобритании и Швеции – как самостоятельные государственные агентства, в оперативном порядке действующие независимо от министерства финансов. В США министерство финансов как таковое вообще отсутствует: бюджет составляет специальное управление при президенте, а его исполнением по расходам занимается Федеральное казначейство, и по доходам (сбором налогов) – Служба внутренних доходов.

В-третьих, различается традиционное построение системы налоговых органов – по отдельным видам налогов (косвенные налоги, подоходные налоги, таможенные сборы, обложение недвижимого имущества и т.д.) и комбинированные. Например, в Великобритании и Швеции сбором всех косвенных налогов и таможенных пошлин занимается единое налоговое ведомство. При этом в некоторых странах прослеживается тенденция к объединению всей работы по сбору всех видов налогов в рамках единой налоговой структуры.

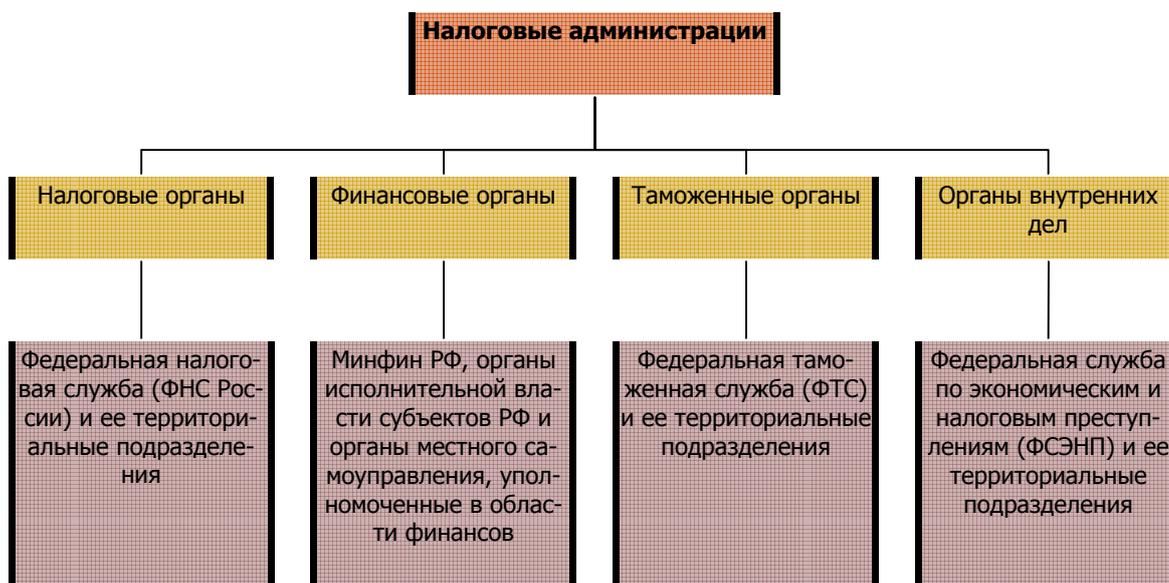
В-четвертых, в последнее время отмечается движение от традиционно иерархического построения системы налоговых органов (низовое звено, районное звено, региональное звено, центральное звено управления) к двухзвенной или даже однозвенной структуре. Так, в США вся работа по обработке налоговой информации и по контролю за поступлением всех федеральных налогов концентрируется в семи укрупненных компьютеризированных центрах, каждый из которых охватывает территорию нескольких штатов. Применение такой технологии для малых и даже средних стран может дать

возможность объединения всей работы по налогам в едином (территориально и организационно) налоговом центре.

Можно выделить и такую особенность организации налогового процесса в современных развитых странах, как передача некоторых функций налоговых органов частным структурам. Кроме таких уже закрепившихся в широкой практике действий, как сбор налогов через привлечение услуг частных банков (удержание налога при переводе доходов за рубеж, уплата НДС и т.д.) и использование контрольной работы независимых аудиторов (проверяющих правильность исчисления прибыли банков, страховых компаний и акционерных обществ), следует отметить также привлечение услуг частных фирм для разработки компьютерного обеспечения работы налоговых органов, обработки больших массивов данных, в отдельных областях контрольной работы, и т.д.

Налоговые администрации РФ

Состав налоговых администраций РФ приведен ниже.



Как видно из рис. в состав налоговых администраций РФ не включены органы государственных внебюджетных фондов. Исключение этих фондов из числа налоговых администраций объясняется утратой ими властных полномочий в отношении налогоплательщиков в связи с принятием Закона №58-ФЗ от 29 июня 2004 и исключением из НК РФ ст. 341, касающейся полномочий этих фондов, в частности полномочий налогового контроля. Кроме того, данные фонды с 1 января 2007 г. утратили и статус участников налоговых правоотношений. За ними сохранились лишь полномочия по проведению проверок иного рода. Например, Пенсионный фонд РФ продолжает проводить проверки достоверности представленных организацией индивидуальных сведений о стаже и заработке застрахованных лиц для целей персонифицированного учета. Фонд социального страхования РФ в настоящее время вправе проверить правильность расходования средств государственного социального страхования, выделяемых организациям, а также провести проверку деятельности страхователя по исполнению им обязанностей, предусмотренных законодательством. Контроль за исчислением и уплатой различных взносов, ранее осуществляемый этими фондами, с момента введения ЕСН стадии реализовывать налоговые органы.

Налоговые органы

В соответствии с Законом РСФСР от 21 марта 1991 г. «О Государственной налоговой службе РСФСР» при Министерстве финансов РСФСР была создана единая система контроля за соблюдением налогового законодательства, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей, установленных законодательством.

Указом Президента РФ от 31 декабря 1991 г. было утверждено Положение о Государственной налоговой службе Российской Федерации, которым было предусмотрено, что органы Государственной налоговой службы РФ составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением нало-

гового законодательства. В соответствии с Положением о Государственной налоговой службе Российской Федерации единая централизованная система органов Государственной налоговой службы РФ состояла из центрального республиканского (Российской Федерации) органа государственного управления 50 Глава 3. Налоговое правоотношение (Государственная налоговая служба РФ) и государственных налоговых инспекций по республикам в составе Российской Федерации, краям, областям, автономным образованиям, районам, городам (за исключением городов районного подчинения) и районам в городах.

Указом Президента РФ от 23 декабря 1998 г. Государственная налоговая служба РФ была преобразована в Министерство Российской Федерации по налогам и сборам. В соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 9 марта 2004 г. «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» Министерство было преобразовано в Федеральную налоговую службу, которая находится в ведении Министерства финансов РФ.

Главной задачей Федеральной налоговой службы является осуществление контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью их исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды государственных налогов и других платежей, установленных законодательством РФ, субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в пределах их компетенции. Федеральная налоговая служба, осуществляя свою главную задачу, выполняет следующие функции:

- проводит непосредственно и организует работу государственных налоговых инспекций по осуществлению контроля за соблюдением законодательства о налогах и других платежах в бюджет;

- производит в министерствах и ведомствах, на предприятиях, в учреждениях и организациях, основанных на любых формах собственности, и у граждан проверки денежных документов, регистров бухгалтерского учета планов, смет, деклараций и иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других платежей в бюджет;

- организует работу государственных налоговых инспекций по учету, оценке и реализации конфискованного, бесхозяйного имущества, имущества, перешедшего по праву наследования к государству, и кладов;

- осуществляет возврат излишне взысканных и уплаченных налогов и других обязательных платежей в бюджет через кредитные организации;

- анализирует отчетные, статистические данные и результаты проверок на местах, подготавливает на их основе предложения о разработке инструктивных методических указаний и других документов по применению законодательных актов о налогах и иных платежах в бюджет и другие функции.

Региональные органы Федеральной налоговой службы в субъектах Российской Федерации осуществляют функции, предусмотренные законодательством для государственных налоговых инспекций по районам, городам без районного деления и районам в городах. Среди важнейших функций можно назвать следующие:

- осуществление контроля за соблюдением законодательства о налогах и других платежах в бюджет и во внебюджетные государственные фонды;

- обеспечение своевременного и полного учета плательщиков налогов и других платежей в бюджет, правильности начисления платежей гражданами РФ, иностранными гражданами и лицами без гражданства, а также поступления этих платежей в соответствующий бюджет;

- контроль за своевременностью представления плательщиками бухгалтерских отчетов и балансов, налоговых расчетов, отчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой платежей в бюджет, а также проверка достоверности этих документов в части правильности определения прибыли, дохода, иных объектов обложения и исчисления налога и других платежей в бюджет;

- передача правоохранительным органам материалов по фактам нарушений, за которые предусмотрена уголовная ответственность;

- предъявление в суд и в арбитражный суд соответствующих исков, в частности, исков о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам (речь идет о сделках, совершенных с целью, противоречащей основам правопорядка и нравственности (ст. 169 ГК РФ));

- приостановление операций предприятий, учреждений, организаций и граждан по расчетным и другим счетам в кредитных организациях в случаях непредставления (или отказа представить) бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и иных обязательных платежей в бюджет.

Правоохранительные органы, в том числе органы Министерства внутренних дел РФ, обязаны оказывать практическую помощь работникам государственных налоговых инспекций при исполнении ими служебных обязанностей, обеспечивая принятие предусмотренных законом мер по привлечению к ответственности лиц, насильственным образом препятствующих выполнению работниками налоговых инспекций своих должностных функций.

Налоговая инспекция имеет право применять к предприятиям, учреждениям, организациям и гражданам определенные законодательством финансовые санкции.

Проверки предприятий, учреждений и организаций оформляются актами, в которых отражаются выявленные нарушения законодательства о налогах и других платежах в бюджет, факты невыполнения требований должностных лиц государственных налоговых инспекций, а также даются указания об устранении выявленных нарушений и о внесении причитающихся сумм в бюджет. Акт подписывается должностными лицами Федеральной налоговой службы, другими участниками проверок и руководителями и главными (старшими) бухгалтерами проверяемых предприятий, учреждений, организаций. В случае несогласия с фактами, указанными в акте, руководители и главные (старшие) бухгалтеры обязаны подписать акт и сделать запись о возражениях, прилагая одновременно письменные пояснения и документы, подтверждающие эти возражения.

Налоговые органы вправе:

- требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов;

- проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК;

- производить при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента выемку документов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;

- вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой;

- приостанавливать операции по счетам лиц в банках и налагать арест на имущество налогоплательщиков и иных лиц в порядке, предусмотренном НК РФ;

- осматривать (обследовать) любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества. Порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке утверждается Министерством финансов Российской Федерации;

- определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет (внебюджетные фонды), расчетным путем на основании имеющейся информации, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру (обследованию) производственных, складских, торговых и иных помещений или территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги;

- требовать от налогоплательщиков и иных лиц устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;

- взыскивать недоимки по налогам и сборам, а также пени в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ;

- требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков и иных лиц и инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков и иных обязанных лиц сумм налогов и санкций за налоговые правонарушения;

- привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

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

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

Налоговые органы имеют право предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски:

- о взыскании налоговых санкций с лиц, допустивших нарушения законодательства о налогах и сборах;

- о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;

о ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством Российской Федерации;

о взыскании задолженности по налогам, сборам, пеням, штрафам в бюджеты и внебюджетные фонды;

о досрочном расторжении договора о налоговом кредите и об инвестиционном налоговом кредите;

в иных случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Налоговые органы осуществляют и другие права, предусмотренные Налоговым кодексом РФ и иными федеральными законами.

Вышестоящие налоговые органы вправе отменять решения нижестоящих налоговых органов в случае несоответствия указанных решений законодательству о налогах и сборах.

На налоговые органы возлагаются обязанности, исполнение которых служит гарантией реализации прав налогоплательщиков. Основные обязанности следующие:

соблюдать законодательство о налогах и сборах;

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

вести в установленном порядке учет налогоплательщиков;

бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков 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 предоставлять формы налоговой отчетности и разъяснять порядок их заполнения;

осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном НК РФ;

соблюдать налоговую тайну;

направлять налогоплательщику или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также требование об уплате налога и сбора.

Налоговые органы при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в органы налоговой полиции для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

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

На должностных лиц налоговых органов возлагаются обязанности:

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

реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;

корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам налоговых правоотношений, не унижать их честь и достоинство.

Поскольку налоговым законодательством предусмотрено, что в ряде случаев таможенные органы выполняют функции налоговых органов, необходимо охарактеризовать их полномочия.

Таможенные органы. Федеральная таможенная служба

Общее руководство таможенным делом в Российской Федерации осуществляют высшие федеральные органы исполнительной власти.

Центральным органом федеральной исполнительной власти Российской Федерации, осуществляющим непосредственное руководство таможенным делом в нашей стране, является Федеральная таможенная служба.

Таможенное дело непосредственно осуществляют таможенные органы Российской Федерации, составляющие единую систему, в которую входят:

Федеральная таможенная служба;

региональные таможенные управления Российской Федерации;

таможни Российской Федерации;

таможенные посты Российской Федерации.

Положение о Федеральной таможенной службе утверждается Правительством РФ

Законодательство Российской Федерации о таможенном деле состоит из Таможенного кодекса РФ от 28 мая 2003 г., Закона РФ от 21 мая 1993 г. «О таможенном тарифе», с последующими изменениями и дополнениями, а также иных законодательных актов.

Таможенные органы Российской Федерации выполняют следующие основные функции:

обеспечивают соблюдение законодательства, контроль за исполнением которого возложен на таможенные органы Российской Федерации;

принимают меры по защите прав и интересов граждан, предприятий, учреждений и организаций при осуществлении таможенного дела;
обеспечивают в пределах своей компетенции экономическую безопасность Российской Федерации, являющуюся экономической основой суверенитета Российской Федерации;
применяют средства таможенного регулирования торгово-экономических отношений;
взимают таможенные пошлины, налоги и иные таможенные платежи;
ведут борьбу с контрабандой, нарушениями таможенных правил и налогового законодательства, относящегося к товарам, перемещаемым через таможенную границу Российской Федерации;
ведут таможенную статистику внешней торговли и специальную таможенную статистику Российской Федерации;
ведут Товарную номенклатуру внешнеэкономической деятельности и т.д.

Таможенные органы пользуются правами и несут обязанности по взиманию налогов и сборов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации, НК РФ, иными федеральными законами о налогах и (или) сборах, а также иными федеральными законами.

Должностные лица таможенных органов несут обязанности, предоставленные НК РФ должностным лицам налоговых органов, а также другие обязанности в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации. Как и должностные лица налоговых органов, должностные лица таможенных органов обязаны:

действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами;
реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности таможенных органов в налоговых правоотношениях;
корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам налоговых правоотношений.

Таможенные органы осуществляют в порядке, установленном таможенным законодательством Российской Федерации, привлечение к ответственности лиц за нарушение законодательства о налогах и сборах в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Налоговые, таможенные и финансовые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей.

Причиненные налогоплательщикам убытки возмещаются за счет федерального бюджета. За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники названных органов несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Органы внутренних дел

В целях повышения эффективности борьбы с налоговыми правонарушениями в марте 1992 г. при Государственной налоговой службе РФ было создано Главное управление налоговых расследований. Законом РФ от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции» (с изменениями и дополнениями, внесенными Федеральным законом от 17 декабря 1995 г.) организованы федеральные органы налоговой полиции (правопреемники ГУНР), которые являлись правоохранительными органами и составной частью сил обеспечения экономической безопасности РФ. В 2003 г. названные органы были расформированы, а их полномочия в сфере борьбы с налоговыми правонарушениями были переданы МВД России. В структуре Министерства в настоящее время создана Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям, в которую входят Главное управление по борьбе с экономическими преступлениями и Главное управление по борьбе с налоговыми преступлениями.

Основными задачами Федеральной службы в налоговой сфере являются:

выявление, предупреждение и пресечение налоговых преступлений и правонарушений;
обеспечение безопасности деятельности государственных налоговых органов, защита их должностных лиц от противоправных посягательств при исполнении служебных обязанностей;
государственная защита должностных лиц налоговых органов и их близких;
предупреждение, выявление, пресечение коррупции в налоговых органах.

Для выполнения поставленных перед Федеральной службой задач на нее возлагаются обязанности и предоставляются соответствующие права:

проведение в соответствии с законодательством оперативно-розыскных мероприятий, дознания и предварительного следствия в целях выявления и пресечения налоговых преступлений, осуществление розыска лиц, совершивших указанные преступления или подозреваемых в их совершении, а также принятие мер по возмещению нанесенного государству ущерба;

пользование при исполнении служебных обязанностей правами, предоставленными законодательством должностным лицам налоговых органов и агентам валютного контроля;

осуществление при наличии достаточных данных проверок налогоплательщиков (в том числе контрольных проверок после проверок, проведенных налоговыми органами) в полном объеме, с составлением актов по результатам этих проверок. Принятие решений по актам проверок и применение соответствующих санкций осуществляются начальником органа налоговой полиции или его заместителем;

приостановление операций налогоплательщиков по счетам в банках и иных кредитных организациях на срок до одного месяца в случаях непредставления документов, связанных с исчислением и уплатой налогов;

в соответствии с компетенцией вынесение в качестве предупредительной меры письменных предостережений руководителям, главным бухгалтерам и иным должностным лицам банков и других организаций независимо от организационно-правовых форм и форм собственности, а также гражданам (физическим лицам) с требованиями устранения нарушений законодательства, своевременной и полной уплаты налогов и других обязательных платежей, представления отчетной и иной документации в установленные сроки, ведения бухгалтерского учета в соответствии с законодательством, а при необходимости — восстановления

бухгалтерского учета за счет собственных средств налогоплательщика;

контроль за выполнением этих требований;

наложение административного ареста на имущество юридических и физических лиц с последующей реализацией этого имущества в установленном порядке в случаях невыполнения указанными лицами обязанностей по уплате налогов, сборов и других обязательных платежей для обеспечения своевременного поступления сумм сокрытых налогов, сборов и других обязательных платежей в соответствующие бюджеты;

осуществление дознания и предварительного следствия по делам о преступлениях, отнесенных законодательством к их ведению, проведение судебно-экономических и связанных с исследованием документов криминалистических экспертиз и т.д.;

осуществление при наличии достаточных оснований внедрения своих оперативных сотрудников в структуры предприятий, учреждений и организаций независимо от форм собственности, когда получение иными способами необходимой информации о формах и методах сокрытия от налогообложения доходов (прибыли) невозможно;

право выплачивать лицу, представившему информацию о налоговом преступлении или нарушении, вознаграждение;

иные права.

Органы внутренних дел вправе:

производить в соответствии с уголовно-процессуальным законодательством Российской Федерации дознание по делам о преступлениях, производство дознания по которым отнесено к их ведению:

проводить в соответствии с уголовно-процессуальным законодательством Российской Федерации предварительное следствие по делам о преступлениях, отнесенных к их подследственности;

по запросу налоговых органов участвовать в налоговых проверках;

осуществлять иные полномочия.

Органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов, обязаны в десятидневный срок со дня выявления таких обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения.

Так же как и налоговые органы и их должностные лица, органы внутренних дел и их должностные лица несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам в результате своих неправомерных действий (решений) или бездействия.

Финансовые органы

Участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, при решении, в частности, вопросов об отсрочке и о рассрочке уплаты налогов и сборов являются финансовые органы.

Понятие «финансовые органы» включает в себя Министерство финансов Российской Федерации, министерства финансов республик, финансовые управления (департаменты, отделы) администраций краев, областей, городов Москвы и Санкт-Петербурга, автономной области, автономных округов, районов и городов, иные уполномоченные органы.

Полномочия финансовых органов в области налогов и сборов заключаются в следующем.

Министерство финансов Российской Федерации дает письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, утверждает формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков, а также порядок их заполнения.

Органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления, уполномоченные в области финансов, дают письменные разъяснения по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах.

Содержание налогового правоотношения, как и любого другого правоотношения, раскрывается через права и обязанности субъектов правоотношений. Права и обязанности субъектов налоговых правоотношений предусмотрены законодательством о налогах и сборах.

Права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых агентов

Согласно ст. 19 НК РФ налогоплательщики и плательщики сборов (далее -налогоплательщики) - организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы. Внимательный анализ этой дефиниции наглядно показывает различие между категориями "субъект налогового права" и "участник налогового правоотношения".

Согласно п. 2 ст. 83 НК РФ постанова на учет в налоговых органах организаций и индивидуальных предпринимателей и включение их в Единый реестр налогоплательщиков осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога. То есть лицо признается налогоплательщиком еще до появления у него объекта налогообложения.

Налогоплательщики подразделяются на физических лиц и организации. Налогово-правовой статус каждой группы имеет свои особенности. В частности, физические лица в отличие от организаций не обязаны вести бухгалтерский учет. Согласно ст. 11 НК РФ к физическим лицам относятся: а) граждане Российской Федерации; б) иностранные граждане; в) лица без гражданства (апатриды). Возраст и вменяемость не влияют на признание физического лица налогоплательщиком.

С точки зрения подоходного налогообложения выделяются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, и физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ, но получающие доходы от источников в Российской Федерации. К налоговым резидентам РФ согласно ст. 11 НК РФ относятся физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней. Течение этого срока прерывается окончанием налогового периода (календарного года) и в новом налоговом периоде (календарном году) отсчитывается заново. Физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации менее 183 дней в календарном году, не являются налоговыми резидентами РФ. От определения статуса налогоплательщика как налогового резидента или нерезидента зависит выбор объекта налогообложения и налоговой ставки, которые у них существенно различаются. Налоговые резиденты РФ уплачивают налоги со всех доходов, полученных как на территории Российской Федерации, так и за ее пределами; нерезидент - только с доходов, полученных на территории России.

Среди физических лиц в отдельную категорию налогоплательщиков выделены индивидуальные предприниматели - физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты

К налогоплательщикам-организациям законодатель относит две категории субъектов: а) российские организации; б) иностранные организации. Под российскими организациями понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, под иностранными - иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации. Как видим, в отношении российской организации для признания ее в качестве налогоплательщика обязателен статус юридического лица, определяемый нормами гражданского законодательства. В отношении иностранных организаций это требование не является обязательным.

Следует помнить, что должностные лица организаций не являются субъектами налоговых правоотношений и не могут быть привлечены к налоговой ответственности в соответствии с положениями НК РФ.

Филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций налогоплательщиками не являются, но исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по своему месту нахождения.

Согласно ст. 11 НК РФ обособленное подразделение организации - любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места.

Основным критерием обособленного подразделения согласно НК РФ является наличие территориально обособленных рабочих мест. Рабочее место - это место, в котором работник должен находиться или в которое ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя <*>. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца. Создание обособленного подразделения вне места нахождения организации (то есть на территории, подконтрольной иному налоговому органу) является основанием для постановки организации на учет в налоговом органе по месту нахождения обособленного подразделения.

Налоговое законодательство отдельно выделяет такую категорию налогоплательщиков, как взаимозависимые лица. Признание лиц взаимозависимыми дает право налоговым органам проверять правильность применения цен, указанных сторонами в сделках, для целей налогообложения. Согласно п. 1 ст. 20 НК РФ взаимозависимыми лицами признаются лица, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно: 1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20%; 2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению; 3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством РФ в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого. Этот перечень является открытым, поскольку суд может признать лица взаимозависимыми и по иным основаниям, прямо не предусмотренным в НК РФ. Главное, чтобы отношения между ними могли с точки зрения государства повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Основу налогово-правового статуса налогоплательщиков составляет совокупность закрепленных налоговым законодательством субъективных прав и обязанностей в сфере налогообложения. Следует различать общий налогово-правовой статус, которым наделяются все налогоплательщики, независимо от их индивидуальных и групповых особенностей, и специальный, вытекающий из принадлежности лица к выделяемой по определенным критериям (организационно-правовая форма, вид деятельности, численность работающих, объем выручки т.п.) категории налогоплательщиков либо связанный с уплатой конкретного налога. Общий статус налогоплательщика в полном объеме регулируется частью первой НК РФ, специальный, как правило, - частью второй НК РФ. Права и обязанности налогоплательщика, составляющие общий налогово-правовой статус, могут быть названы основными, специальный специальными.

Общие права и обязанности налогоплательщиков, закрепленные частью первой НК РФ:

1. Право получать от налоговых органов по месту учета бесплатную информацию. Содержание такой информации определено законодателем исчерпывающим образом и включает сведения: а) о действующих налогах и сборах, б) о налоговом законодательстве и иных актах, содержащих налогово-правовые нормы, в) о правах и обязанностях налогоплательщиков, г) о полномочиях налоговых органов и их должностных лиц.

Информация должна предоставляться любым налоговым органом, в который обратился налогоплательщик, а не только налоговым органом, в котором налогоплательщик состоит на учете. Единственное исключение - это когда у данного налогового органа запрашиваемая информация отсутствует. Ограничения на предоставляемую налогоплательщику информацию, установленную ведомственными актами, сводятся к следующему.

Во-первых, информация, содержащаяся в актах с грифами "Особой важности", "Совершенно секретно", "Секретно", "Для служебного пользования", "Не для печати", предоставляется в случаях, объеме и порядке, исключающих разглашение сведений, составляющих государственную тайну, или сведений конфиденциального характера.

Во-вторых, информация, затрагивающая непосредственно права, свободы и законные интересы конкретного, поименованного в тексте налогоплательщика, предоставляется только этому налогоплательщику или его уполномоченному представителю.

В-третьих, информация, касающаяся прав и обязанностей налоговых органов и их должностных лиц, предоставляется только в случае и в части, непосредственно затрагивающих права, свободы и законные интересы данного налогоплательщика <*>.

Информация по вопросам налогов и сборов может предоставляться налоговыми органами для общедоступного ознакомления в местах нахождения налоговых органов с использованием устных объявлений, информационных стендов, табло и иных технических средств, применяемых для распространения информации. Кроме того, согласно ст. 16 НК РФ сведения о действующих региональных налогах и сборах и об их основных положениях ежеквартально публикуются ФНС РФ о ведении о дей-

ствующих местных налогах и сборах и об их основных положениях- региональными налоговыми органами (не реже одного раза в год).

2. Право получать от Минфина РФ письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, от финансовых органов в субъектах РФ и органов местного самоуправления - по вопросам применения соответственно регионального законодательства о налогах и сборах и муниципальных нормативно-правовых актов о местных налогах и сборах. Днем подачи письменного запроса (в том числе отправленного почтой) считается дата регистрации его налоговым органом. Ответ на запрос дается бесплатно в письменном виде. В качестве письменного ответа рассматриваются также телефонограммы и иные сообщения, передаваемые с использованием подобных видов связи.

В запросе должна содержаться подробная информация о его предмете. Также требуется приложить все имеющиеся у налогоплательщика документы и материалы, относящиеся к предмету запроса. В случае не предоставления либо неполного предоставления информации (документов, материалов), не позволяющей дать полный ответ на заданный вопрос, налоговый орган обязан уведомить налогоплательщика о том, какая информация (документы, материалы) необходима для рассмотрения вопроса. При игнорировании такого уведомления налогоплательщиком налоговый орган вправе оставить запрос без ответа.

Запрос рассматривается не позднее чем в месячный срок со дня его получения. При необходимости этот срок может быть продлен, но не более чем на месяц. В случае необходимости предоставления дополнительных документов и сведений срок рассмотрения запроса исчисляется со дня получения последнего документа, информации или материалов

3. Право использовать налоговые льготы.

4. Право получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит. Данное право по своей природе близко к использованию налоговых льгот, но его отличительной особенностью является индивидуальный характер.

5. Право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов.

6. Право представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя.

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

8. Право присутствовать при проведении выездной налоговой проверки.

9. Право получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов. Законодатель не указал, о каком виде налоговой проверки идет речь в данном случае. Проблема состоит в том, что по итогам камеральной налоговой проверки составление акта проверки законом не предусмотрено, на основании чего налоговые органы оформляют результаты камеральных проверок докладными (служебными) записками. Полагаем, что данное право должно носить универсальный характер и применяться независимо от вида налоговой проверки.

10. Право требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения налогового законодательства при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков.

11. Право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц. Неправомерными являются акты и требования, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам.

12. Право обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц. Налогоплательщикам гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов.

13. Право требовать соблюдения налоговой тайны.

Согласно ст. 102 НК РФ налоговую тайну составляют любые полученные субъектами налогового контроля сведения о налогоплательщике, за исключением сведений: а) разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия; б) об ИНН; в) предоставляемых органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам). Налоговая тайна не подлежит разглашению, при этом к разглашению относится, в частности, использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу государственного органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей. Поступившие в налоговые органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и доступа. Доступ к сведениям, составляющим на-

логовую тайну, имеют должностные лица согласно перечням, определяемым соответствующими министерствами и ведомствами.

14. Право требовать возмещения убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц. При проведении налогового контроля причинение неправомерного вреда налогоплательщикам либо имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении, не допускается. Убытки, причиненные неправомерными действиями субъектов налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход). Следует отметить, что убытки, причиненные правомерными действиями должностных лиц налоговых органов, возмещению не подлежат, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами.

Пункт 2 ст. 21 НК РФ устанавливает, что помимо прямо перечисленных в данной статье прав налогоплательщики имеют также иные права, установленные НК РФ и другими актами налогового законодательства.

Согласно ст. 22 НК РФ налогоплательщикам гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов; порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков определяется НК РФ. Главное отличие субъективного права от законного интереса состоит как раз в том, что субъективное право всегда закрепляется нормативно, в то время как законные интересы представляют собой любые правомерные возможности, реализация которых не запрещена налоговым законодательством. Многие права налогоплательщиков, выделяемые в литературе, - например, право на вежливое и уважительное отношение, право на признание действий добросовестными, право применять налоговое законодательство наиболее выгодным способом относятся именно к законным интересам налогоплательщика.

Таким образом, законные интересы - это субъективные права налогоплательщика, не оформленные нормативно; законность этих интересов состоит в том, что они не противоречат актам налогового законодательства. Например, налоговая минимизация не закреплена в качестве права налогоплательщика, но может осуществляться в той мере, в какой она не противоречит действующим нормам налогового законодательства. Если права налогоплательщиков согласно ст. 22 НК РФ обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов, то законные интересы - нет. Иными словами, поскольку законный интерес не оформлен нормативно, государство юридически не обязано содействовать его реализации. С другой стороны, законные интересы, наряду с правами, можно защищать в административном или судебном порядке.

Юридическая обязанность налогоплательщика - это предусмотренная налогово-правовой нормой мера должного поведения, обеспечиваемая мерами государственного принуждения. При реализации обязанности у налогоплательщика отсутствует свобода выбора, от ее исполнения нельзя отказаться. Государство вправе принудительно обеспечивать надлежащее исполнение юридических обязанностей. В этом главное отличие обязанности налогоплательщика от субъективного права, которое всегда реализуется добровольно, по свободному усмотрению лица. Общие обязанности налогоплательщиков определены в ст. 23 НК РФ.

1. Обязанность уплачивать законно установленные налоги. Данная обязанность является основной, все иные обязанности налогоплательщика носят вспомогательный характер, обеспечивая ее надлежащее исполнение. О значимости этой обязанности свидетельствует придание ей конституционно-правового статуса - закрепление в ст. 57 Конституции РФ обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы.

2. Обязанность встать на учет в налоговых органах. Согласно ст. 83 НК РФ постановке на учет и включению в Единый реестр налогоплательщиков подлежат: а) организации и индивидуальные предприниматели - в связи с их государственной регистрацией; б) организации, имеющие обособленные подразделения; в) организации и индивидуальные предприниматели, имеющие в собственности (хозяйственном ведении, оперативном управлении) недвижимое имущество и (или) транспортные средства. Для налогоплательщиков - физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, постановка на учет в налоговых органах обязанностью не является, их учет осуществляется непосредственно налоговыми органами на основе информации, предоставляемой уполномоченными субъектами, указанными в ст. 85 НК РФ.

3. Обязанность вести учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения. Эта обязанность касается как бухгалтерского, так и налогового учета. На основе данных этого учета налогоплательщиком исчисляется налоговая база по налогам по итогам каждого налогового периода.

4. Обязанность представлять в налоговый орган по месту своего учета налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, а также бухгалтерскую отчетность. Налоговая декларация выступает основным источником информации при проведении камеральной налоговой проверки.

5. Обязанность представлять налоговым органам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов. Речь идет о различного рода платежных поручениях, квитанциях, выписках банков, иных документах, свидетельствующих об уплате налога. Эти документы представляются по требованию должностных лиц налоговых органов при проведении мероприятий налогового контроля.

6. Обязанность выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений налогового законодательства, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей.

7. Обязанность предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы.

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

Перечень обязанностей, закрепленных в ст. 23 НК РФ, является открытым, то есть налогоплательщики обязаны нести и иные обязанности, предусмотренные налоговым законодательством.

Налогоплательщики-организации и индивидуальные предприниматели обязаны письменно сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации либо месту жительства индивидуального предпринимателя: а) об открытии или закрытии счетов - в десятидневный срок; б) обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях - в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия; в) обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации, - в срок не позднее одного месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации; г) о реорганизации - в срок не позднее трех дней со дня принятия такого решения.

Определяя обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы, Конституция РФ имеет в виду исключительно налогоплательщиков. Однако в ряде случаев законодатель возлагает исполнение налоговой обязанности на третьих лиц, именуемых НК РФ "налоговыми агентами". Согласно п. 1 ст. 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. Термин "лица", использованный в этой дефиниции, указывает, что налоговыми агентами могут быть как организации, так и физические лица. Заметим, что обязанности налогового агента ограничиваются уплатой исключительно налогов, но не сборов.

Статус налогового агента имеют, в частности: а) организации в отношении налога на доходы физических лиц; б) российские контрагенты иностранных юридических лиц, не имеющих постоянного представительства на территории Российской Федерации, в отношении некоторых налогов (НДС, налог на прибыль организаций); в) российские организации (хозяйственные общества), выплачивающие учредителям (акционерам) проценты или дивиденды.

Правовой статус налоговых агентов и налогоплательщиков во многом совпадает. Они имеют одинаковые права, если иное не предусмотрено НК РФ. Что касается обязанностей, они у налоговых агентов значительно сужены. Согласно п. 3 ст. 24 НК РФ налоговые агенты обязаны:

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

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

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

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

Указанный перечень носит исчерпывающий характер и расширительному толкованию не подлежит.

Удержание налоговых платежей из средств, выплачиваемых налогоплательщику, производится без какого-либо согласования (одобрения, подтверждения) со стороны последнего. С другой стороны, налоговый агент не вправе отказаться от выполнения своих обязанностей, что свидетельствует об императивном, публично-правовом характере правоотношений "государство - налоговый агент - налогоплательщик". Обязанности налогового агента вытекают из закона, а не договора, то есть любые контрактные условия об удержании, исчислении и перечислении налогов в качестве налогового агента являются изначально ничтожными.

Согласно ст. 24 НК РФ налоговый агент обязан вести учет не просто начисленных, а реально выплаченных налогоплательщикам доходов. Выплата доходов (в частности, заработной платы) физическим лицам в натуральной форме не создает у налогового агента обязанности удерживать налог. В этом случае налоговый агент обязан письменно уведомить налоговый орган о невозможности удержать налог. Правонарушение, предусмотренное ст. 123 НК РФ "Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов", может быть вменено налоговому агенту

только в том случае, когда он имел возможность удержать соответствующую сумму у налогоплательщика, имея в виду, что удержание осуществляется из выплачиваемых налогоплательщику денежных средств

Налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном для уплаты налога налогоплательщиком. Если обязанность по исчислению и удержанию налога возложена на налогового агента, то обязанность налогоплательщика по уплате налога считается выполненной с момента удержания налога налоговым агентом. Не удержанные налоговым агентом суммы налога не могут быть взысканы из его собственных средств.

Налогоплательщик вправе участвовать в налоговых правоотношениях лично либо через представителя. Личное участие в налоговых правоотношениях не лишает его права иметь представителя, равно как участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в указанных правоотношениях (ст. 26 НК РФ). Налоговые агенты, имеющие те же права, что и налогоплательщики, также могут иметь налоговых представителей. Общее количество представителей у одного налогоплательщика законом не ограничивается. По общему правилу полномочия налоговых представителей должны быть документально подтверждены.

В соответствии с НК РФ предусматривается два вида налоговых представителей: 1) законные - представители, уполномоченные представлять налогоплательщика на основании закона или учредительных документов организации; 2) уполномоченные - представители, уполномоченные представлять интересы налогоплательщика на основании доверенности.

Налоговыми представителями могут быть как физические, так и юридические лица. Представительство в сфере налогообложения по своей природе и содержанию остается гражданско-правовым институтом, поэтому его включение отдельной главой в НК РФ, на наш взгляд, выглядит достаточно спорным и неоправданным.

Статья 53 ГК РФ устанавливает, что юридическое лицо приобретает гражданские права и принимает на себя гражданские обязанности через свои органы, действующие в соответствии с законом, иными правовыми актами и учредительными документами. Это положение сохраняет силу для законного представительства в налоговых правоотношениях, то есть законными представителями налогоплательщика-организации являются его органы - единоличные (директор, его заместители и др.) и коллегиальные (правление, совет директоров и др.). Действия или бездействие законных представителей организации, совершенные в связи с ее участием в налоговых правоотношениях, признаются действиями (бездействием) самой организации (ст. 28 НК РФ). Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения (п. 4 ст. 110 НК РФ).

В отношении налоговых представителей применимы правила, закрепленные в п. 3 ст. 53 ГК РФ: лицо, которое в силу закона или учредительных документов юридического лица выступает от его имени, должно действовать в интересах представляемого им юридического лица добросовестно и разумно. Оно обязано по требованию учредителей (участников) юридического лица, если иное не предусмотрено законом или договором, возместить убытки, причиненные им юридическому лицу.

Законными представителями налогоплательщика - физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством (п. 2 ст. 27 НК РФ). Это, в частности, родители, усыновители, опекуны и попечители. Как видим, законное представительство в сфере налогообложения физических лиц необходимо в связи с отсутствием у некоторых категорий налогоплательщиков (несовершеннолетние, недееспособные) налоговой дееспособности.

Уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками налоговых правоотношений (п. 1 ст. 29 НК РФ). При этом не могут быть уполномоченными представителями должностные лица государственных и муниципальных органов. В настоящее время многие адвокаты, налоговые консультанты, аудиторы и их объединения специализируются на представительстве интересов налогоплательщиков.

Полномочия уполномоченного представителя оформляются доверенностью, причем доверенность, выданная представителю физического лица, должна быть нотариально удостоверена. По своему содержанию доверенность может быть полной, уполномочивающей представителя представлять интересы налогоплательщика в целом, и специальной, то есть рассчитанной на совершение каких-то отдельных, прямо указанных действий (например, на подачу налоговой декларации или получение требований об уплате конкретного налога).

Доверенность, выдаваемая налоговому представителю, является гражданско-правовым институтом и регулируется нормами ГК РФ. Это касается порядка выдачи, сроков, оснований и последствий

прекращения доверенности, а также передоверия. Налогоплательщик вправе в любое время прекратить доверенность или заменить своего представителя. Согласно п. 1 ст. 189 ГК РФ лицо, выдавшее доверенность и впоследствии отменившее ее, обязано известить о такой отмене лицо, которому доверенность выдана, а также известных ему третьих лиц, для представительства перед которыми дана доверенность. Полагаем, из этого положения вытекает обязанность налогоплательщика известить налоговый орган об отмене доверенности, несмотря на то, что такая обязанность не установлена НК РФ. В данном случае нормы гражданского законодательства выступают как общие, налогового - как специальные. Соотношение между ними определяется по общему правилу: действует общая норма, если иное прямо не установлено специальной нормой.

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 налогового законодательства, действия (бездействие) его представителя расцениваются как действия (бездействие) самого налогоплательщика. Последствия ненадлежащего исполнения представителем возложенных на него обязанностей в сфере налогообложения определяются для него правилами соответственно гражданского, семейного или трудового законодательства.

Контроль за исполнением налогоплательщиками обязанностей по уплате налогов (сборов)

Налоговый контроль – это комплекс мероприятий, реализуемый налоговыми администрациями, по проверке законности и обоснованности действий налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов и иных лиц в целях обеспечения ими полноты, правильности и своевременности исчисления и уплаты налогов и сборов, а также исполнения ими иных обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Понятие «налоговый контроль» употребляется в узком и широком значении. В первом случае речь идет исключительно о комплексе контрольных мероприятий, а во втором – о комплексе учетно-регистрационных и контрольных мероприятий.

Особое место налогового контроля в системе финансового контроля обуславливается тем, что налоговые поступления являются доминирующими при формировании государственных финансов. Они обеспечивают около 90% доходов консолидированного бюджета РФ.

Объект налогового контроля – это действия (бездействия) налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов и иных лиц по исполнению ими обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Предмет налогового контроля – это отношения, возникающие между субъектами налогового контроля (налоговыми администрациями) и налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами, иными лицами в процессе контроля за исполнением ими обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Субъекты налогового контроля – это налоговые администрации, наделенные законодательством о налогах и сборах соответствующими полномочиями для осуществления мероприятий налогового контроля.

Стратегическая цель налогового контроля – это обеспечение налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами, иными лицами полноты, правильности и своевременности исчисления и уплаты налогов и сборов, а также исполнения ими иных обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Основными задачами налогового контроля являются:

- обеспечение правильности исчисления, своевременности и полноты внесения налогов и сборов в бюджет;
- обеспечение полноты и своевременности осуществления налогоплательщиками и плательщиками сборов обязанностей регистрационно-учетного характера;
- выявление нарушений законодательства о налогах и сборах;
- обеспечение неотвратимости наказания нарушителей законодательства о налогах и сборах;
- возмещение ущерба, причиненного государству в результате нарушения законодательства о налогах и сборах;
- предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах в будущем.

Принципы налогового контроля – это базовые идеи, правила и положения, применяемые в сфере налогового контроля. В их числе выделяют следующие:

1. Принцип правомочности означает реализацию форм и методов налогового контроля соответствующими государственными органами (субъектами контроля), действующими в законодательно установленных пределах своих полномочий и компетенций.

2. Принцип профессионализма означает реализацию форм и методов налогового контроля должностными лицами субъектов контроля, имеющими соответствующую профессиональную подготовку и квалификацию.

3. Принцип полноты подразумевает целесообразность полного охвата налоговым контролем всех налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов и всех видов налогов (сборов) независимо от объема налоговых платежей и характера используемого режима налогообложения.

4. Принцип превентивности подразумевает целесообразность реализации таких форм и методов налогового контроля, которые бы способствовали предупреждению совершения налогоплательщиками налоговых правонарушений в будущем.

5. Принцип соблюдения налоговой тайны обуславливает обязанность должностных лиц налоговых и иных органов сохранять тайну сведений, полученных в результате налогового контроля и составляющих налоговую тайну, меру их ответственности за разглашение таких сведений, а также право налогоплательщиков требовать от субъектов контроля соблюдения налоговой тайны.

6. Принцип специализации и взаимодействия субъектов контроля обуславливает специализацию (исключительную компетенцию) каждого субъекта в отношении контроля строго определенного объекта, недопущение вмешательства в компетенцию других субъектов и ограничение дублирования их функций, но при этом предусматривает обязанность их взаимодействия и обмен необходимой информацией.

7. Принцип презумпции невиновности налогоплательщика обуславливает признание невиновности налогоплательщика, подвергшегося налоговому контролю, до тех пор, пока его вина не будет признана им самим или не будет подтверждена вступившим в законную силу решением суда.

8. Принцип презумпции правоты налогоплательщика предполагает признание правоты налогоплательщика в толковании в свою пользу всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах.

9. Принцип недопущения причинения вреда налогоплательщику обуславливает ответственность субъектов контроля за убытки, причиненные налогоплательщику вследствие неправомерных действий их должностных лиц и целесообразности применения к налогоплательщикам, совершившим налоговые правонарушения, таких санкций, которые бы не подрывали экономической способности виновных в их исполнении и позволяли им продолжать хозяйственную деятельность.

10. Принцип регламентированности процессуальной формы предусматривает обязательную нормативно-правовую регламентацию форм и методов налогового контроля, их отдельных процедур, соответствующих действий должностных лиц и обязывает субъектов контроля строго следовать установленной процессуальной форме, несоблюдение которой позволяет налогоплательщикам обжаловать в вышестоящем органе или суде неправомерные действия должностных лиц и требовать отмены их решения.

11. Принцип определенности объекта контроля предусматривает обязательное установление субъектами контроля до начала реализации ими контрольных мероприятий определенного объекта контроля, фиксации этого объекта в решении руководителя налогового органа и ознакомления с ним проверяемого налогоплательщика.

12. Принцип однократности контроля данного объекта обуславливает ограничение возможностей субъектов контроля подвергать повторной проверки один и тот же объект.

Формы налогового контроля – это регламентированные нормами законодательства о налогах и сборах принципиальные способы организации, осуществления и формализованного закрепления результатов мероприятий налогового контроля.

Согласно ст.82 НК РФ формами налогового контроля, осуществляемыми должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции, являются:

- налоговые проверки (камеральные и выездные);
- получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов;
- проверка данные учета и отчетности;
- осмотр помещений и территория, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- другие формы, предусмотренные НК РФ.

Методы налогового контроля – это методические приемы изучения объекта контроля и способы практического осуществления форм налогового контроля, применяемые субъектами контроля.

Можно выделить две группы методических приемов изучения объекта контроля: общенаучные (анализ, синтез, аналогия, моделирование и т.п.) и эмпирические (контрольные замеры и закупки, опросы, сбор информации, экспертиза, инвентаризация и др.).

С позиции практических способов осуществления контроля выделяют четыре группы методов: документальные, фактические, расчетно-аналитические и информативные.

Методы документального контроля ориентированы на изучение правильности, полноты и достоверности документального сопровождения хозяйственного процесса и налогового производства, осуществляемого налогоплательщиком (налоговым агентом). К ним следует отнести методы:

- сплошной и выборочной проверки документов;
- формальной, счетной (арифметической) и логической проверки документов;
- определения достоверности и подлинности документов;
- правовой проверки документов и др.

Методы фактического контроля ориентированы на изучение объекта контроля посредством реализации налоговыми органами эмпирических методических приемов, в результате применения которых делается обоснованный вывод о реальном соответствии (несоответствии) фактических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика декларируемым показателям. К ним относятся методы:

- инвентаризации имущества налогоплательщика;
- контрольной закупки продукции;
- контрольного запуска оборудования, запуска сырья в производство и замер выхода;
- привлечения специалиста и/или эксперта, проведения экспертизы;
- лабораторного анализа состава продукции, ее качества и др.

Расчетно-аналитические методы контроля ориентированы на изучение объекта контроля посредством реализации налоговым органом общенаучных методических приемов, в результате применения которых делается предположение о соответствии (несоответствии) фактических показателей хозяйственной деятельности декларированным показателям. Это методы:

- экономического и технико-экономического анализа;
- внутреннего и внешнего сравнительного анализа;
- расчет контрольных соотношений;
- анализ соответствия цены товаров (работ, услуг) рыночным ценам;
- анализ производительности оборудования и др.

Информативные методы контроля ориентированы на изучение объекта контроля посредством получения налоговым органом различной информации о хозяйственной деятельности налогоплательщика. К ним относятся методы:

- получения информации и объяснений от самого налогоплательщика;
- получение информации из внутренних информационных источников (государственных реестров, материалов предшествующих камеральных и выездных проверок. Данных налоговой отчетности, сведений о контрольно-кассовой технике и т.п.);
- получения информации из внешних источников (банков, правоохранительных органов, ФТС, Мин природных ресурсов, ПФ и др.).

По времени осуществления выделяют использование трех методов:

- предварительного налогового контроля (учет и регистрация налогоплательщиков и объектов налогообложения);
- текущего налогового контроля (общий контроль за сдачей налоговых деклараций, своевременностью и полнотой уплаты налогов);
- последующего налогового контроля (проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов на предмет правильности и полноты исчисления налогов, проверки банков).

Вид налогового контроля – это разновидность, тип налогового контроля, определяемый той или иной характеристикой (признаком) налогового контроля: субъектом, объектом, формой, методов, местом и временем.

Субъект контроля: контроль реализуемый налоговыми органами, органами МВД, ФТС, совместный.

Характер контролируемых лиц: юридических и физических лиц.

Объем контрольной деятельности: комплексный, тематический.

Характер контрольных мероприятий: плановый, внеплановый, встречный.

Степень обязательности: обязательный, инициативный.

Место проведения: камеральный, выездной.

Источник контрольных данных: контроль документальный, фактический, аналитический, информативный.

Время проведения: предварительный, текущий и последующий.

Важнейшим положением организации налогового контроля является требование экономической эффективности (экономичности) контроля.

Эффективность налогового контроля рассматривается в двух аспектах.

Во-первых, как достижение целевого ориентира или получение определенного эффекта (результата) без соотнесения их с величиной затрат на осуществление налогового контроля. Результатами в данном случае могут стать:

- уменьшение размера сумм налогов, не уплаченных в результате сокрытия налоговой базы;
- уменьшение размера сумм налогов, не уплаченных из-за сокрытия денежных средств и имущества, на которое должно быть обращено взыскание;
- снижение масштаба неуплаты налогов в результате неправильного (ошибочного) применения законодательства о налогах и сборах;
- локализация масштаба потерь налоговых поступлений от применения схем налоговой оптимизации и др.

Во-вторых, как соотнесение полученного эффекта (результата) к величине затрат, обусловивших достижение этого эффекта (например, путем соотнесения доначислений, сделанных по итогам контрольных мероприятий, с величиной затрат, потраченных на осуществление этих мероприятий). Данный подход является экономически более обоснованным. Он обуславливает целесообразность приоритетного контроля налогоплательщиков, у которых ожидаемая вероятность состава налогового правонарушения наиболее высока, а ожидаемый объем доначислений должен быть наиболее значительным.

Обеспечение исполнения налоговой обязанности

В статье 72 НК РФ закреплены основные способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. Данная статья не носит исчерпывающего характера. В частности, в отношении налогов и сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, могут применяться иные меры обеспечения в порядке и на условиях, установленных таможенным законодательством РФ.

НК РФ закрепляет как основные гражданско-правовые способы обеспечения исполнения обязательств (залог, пени, поручительство), так и специфические способы обеспечения, характерные для властных отношений, какими являются налоговые отношения (приостановление операций по счетам в банке и наложение ареста на имущество налогоплательщика).

Такие способы обеспечения, за исключением приостановления операций по счетам в банке и наложения ареста на имущество налогоплательщика, могут применяться также в отношении исполнения обязательств по уплате налогов и сборов в государственные внебюджетные фонды. При этом органы государственных внебюджетных фондов, осуществляющие контроль за уплатой этих налогов и сборов, пользуются правами и несут обязанности налоговых органов.

Залогом обеспечивается обязанность по уплате налогов и сборов в случае изменения срока исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов (при отсрочке, рассрочке, налоговом кредите или инвестиционном налоговом кредите). Отношения по залогом имущества в налоговых отношениях регламентируются нормами гражданского законодательства РФ, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах.

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

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

Предметом залога может быть имущество, в отношении которого возможно установление залога по гражданскому законодательству РФ, если иное не предусмотрено НК РФ. В соответствии со ст. 336 ГК РФ предметом залога может быть всякое имущество, в том числе вещи и имущественные права (требования), за исключением имущества, изъятого из оборота, и требований, неразрывно связанных с личностью кредитора. Последующий залог, предусмотренный ст. 342 ГК РФ, в налоговых правоотношениях не применяется. Согласно ст. 73 НК, предметом залога по договору между налоговым органом и залогодателем не может быть предмет залога по другому договору.

В соответствии со ст. 339 ГК РФ договор о залоге должен быть заключен в письменной форме, а договор об ипотеке подлежит нотариальному удостоверению и государственной регистрации. В договоре должны быть указаны предмет залога и его оценка, существо, размер и срок исполнения обязательства, обеспечиваемого залогом. В договоре о залоге должно содержаться указание на то, у какой из сторон находится заложенное имущество.

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

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

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

В соответствии со ст. 349 ГК РФ требования залогодержателя (кредитора) удовлетворяются из стоимости заложенного недвижимого имущества по решению суда. За счет заложенного движимого имущества требования залогодержателя удовлетворяются по решению суда, если иное не предусмотрено соглашением залогодателя с залогодержателем. Однако на предмет залога, переданный залогодержателю, взыскание может быть обращено в порядке, установленном договором о залоге, если законом не установлен иной порядок.

Особый правовой режим установлен для залога недвижимости (ипотеку). В соответствии со ст. 334 ГК РФ залог земельных участков, предприятий, зданий, сооружений, квартир и другого недвижимого имущества (ипотека) регулируется законом об ипотеке. Федеральный закон «Об ипотеке (залоге недвижимости)» был принят 16 июля 1998 г.

В соответствии со ст. 334 ГК РФ залог земельных участков, предприятий, зданий, сооружений, квартир и другого недвижимого имущества регулируется законом об ипотеке. Общие правила о залоге, содержащиеся в ГК РФ, применяются к ипотеке в случаях, когда ГК или Федеральным законом «Об ипотеке (залоге недвижимости)» не предусмотрено иное.

Еще одним из гражданско-правовых способов обеспечения исполнения обязательств является поручительство (ст. 361—367 ГК РФ).

Гражданское законодательство применяется к правоотношениям, возникающим при установлении поручительства в качестве меры по обеспечению исполнения обязанности по уплате налога или сбора, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

В соответствии со ст. 74 НК РФ в случае изменения сроков исполнения обязанности по уплате налогов обязанность по уплате налогов может быть обеспечена поручительством.

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 соответствующие пени.

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

Согласно ст. 362 ГК РФ договор поручительства должен быть совершен в письменной форме. Несоблюдение письменной формы влечет недействительность договора поручительства.

При неисполнении налогоплательщиком налоговой обязанности по уплате налога и сбора, обеспеченных поручительством, поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. Поручитель отвечает перед кредитором в том же объеме, как и должник, включая уплату процентов и убытков кредитора, вызванных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательства должником.

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

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

Принудительное взыскание с поручителя налога и причитающихся пеней производится налоговым органом в судебном порядке.

Рассмотренные правила применяются также в отношении поручительства при уплате сборов.

Пеней признается установленная ст. 75 НК РФ денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов или сборов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

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

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.

Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора.

Процентная ставка пени принимается равной одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

Во всех случаях сумма пеней не может превышать неуплаченной суммы налога.

Пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме.

Пени могут быть взысканы принудительно за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика в установленном Налоговым кодексом РФ порядке.

Принудительное взыскание пеней с организаций производится в бесспорном порядке, а с физических лиц — в судебном порядке.

Приостановление операций по счетам налогоплательщика — организации, налогового агента — организации, плательщика сбора — организации или налогоплательщика — индивидуального предпринимателя.

Приостановление операций по счетам в банке применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора.

Приостановление операций по счетам налогоплательщика — организации в банке означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету, если иное не предусмотрено НК РФ.

Гражданским законодательством установлена очередность списания денежных средств со счета в кредитной организации (ст. 855 ГК РФ). Поэтому указанный запрет на совершение расходных операций не распространяется на платежи, исполнение которых в соответствии с гражданским законодательством РФ предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов. Речь идет об удовлетворении требований по исполнительным документам о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, о взыскании алиментов, выплате выходного пособия, а также оплате труда лицам, работающим по трудовому договору (контракту), выплате вознаграждений по авторскому договору.

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

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

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке направляется налоговым органом банку с одновременным уведомлением налогоплательщика-организации и передается под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения этого решения.

Решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке подлежит безусловному исполнению банком.

Приостановление операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке действует с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении таких операций и до отмены этого решения.

Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации отменяется решением налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления налоговому органу документов, подтверждающих выполнение указанным лицом решения о взыскании налога.

При наличии решения о приостановлении операций по счетам организации банк не вправе открывать этой организации новые счета.

Банк не несет ответственность за убытки, понесенные налогоплательщиком-организацией в результате приостановления его операций в банке по решению налогового органа. Рассмотренные правила применяются также в отношении приостановления операций по счетам в банке налоговых агентов — организаций и плательщиков сборов — организаций. Исполнение решения о взыскании налога (сбора) может обеспечиваться не только приостановлением расходных операций по счетам в банке, но и арестом имущества. НК РФ содержит легальное определение ареста имущества (ст. 77).

Арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества. Арест имущества производится в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога и при наличии у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество.

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

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

Решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика, налогового агента и плательщика сбора принимается руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа в форме соответствующего постановления. Арест может быть наложен на все имущество налогоплательщика, налогового агента, плательщика сбора — организации, а у налогоплательщика, налогового агента, плательщика сбора — физического лица — за исключением имущества, на которое не может быть в соответствии с федеральными законами обращено взыскание.

Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налогов (сборов).

Арест имущества налогоплательщика производится с участием понятых. Орган, производящий арест имущества, не вправе отказать налогоплательщику (его законному и (или) уполномоченному представителю) присутствовать при аресте имущества. Лицам, участвующим в производстве ареста имущества в качестве понятых, специалистов, а также налогоплательщику (его представителю) разъясняются их права и обязанности.

Проведение ареста имущества в ночное время не допускается, за исключением случаев, не терпящих отлагательства.

Перед арестом имущества должностные лица, производящие арест, обязаны предъявить налогоплательщику (его представителю) решение о наложении ареста, санкцию прокурора и документы, удостоверяющие их полномочия. При производстве ареста составляется протокол об аресте имущества. В этом протоколе либо в прилагаемой к нему описи перечисляется и описывается имущество, подлежащее аресту, с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а при возможности — их стоимости.

Все предметы, подлежащие аресту, предъявляются понятым и налогоплательщику-организации (его представителю). Руководитель (его заместитель) налогового или таможенного органа, вынесший постановление о наложении ареста на имущество, определяет место, где должно находиться имущество, на которое наложен арест.

Рассмотренные положения применяются также в отношении ареста имущества налогового агента — организации и плательщика сбора — организации.

Отчуждение (за исключением производимого под контролем либо с разрешения налогового или таможенного органа, применившего арест), растрата или сокрытие имущества, на которое наложен арест, не допускаются. Несоблюдение установленного порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест, является основанием для привлечения виновных лиц к ответственности, предусмотренной ст. 125 НК РФ (взыскание штрафа в размере 10 тыс. руб.). Решение об аресте имущества отменяется уполномоченным должностным лицом налогового или таможенного органа при прекращении обязанности по уплате налога.

Решение об аресте имущества действует с момента наложения ареста до отмены этого решения уполномоченным должностным лицом органа налоговой службы или таможенного органа, вынесшим такое решение, либо до отмены указанного решения вышестоящим налоговым или таможенным органом или судом.

Организация проверок налогоплательщиков

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах их компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков и иных обязанных лиц, проверки данных учет и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ (ст.82 НК РФ).

Предметом налоговых проверок является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Существует два вида налоговых проверок:

- камеральные;
- выездные.

Проведение камеральных налоговых проверок регулируется ст.88 НК РФ.

Камеральная налоговая проверка проводится по местонахождению налоговой инспекции. Какого-либо специального решения на ее проведение не требуется.

В ходе ее проверяются налоговые декларации (расчеты), предоставленные налогоплательщиком, а также документы, которые должны быть приложены к декларациям (расчетам) согласно НК РФ.

Если в ходе камеральной проверки выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и/или противоречия между сведениями, содержащимися в предоставленных документах, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием предоставить в течение 5 дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

Если до окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщиком представлена уточненная налоговая декларация, проверка ранее поданной декларации прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации. Прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее поданной налоговой декларации. При этом документы или сведения, полученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной налоговой проверки, могут быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика.

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя) налогового органа. Исключением является случай, когда налогоплательщик не имеет возможность предоставить проверяющим необходимое помещение. В такой ситуации проверка может проводиться по местонахождению налоговой инспекции.

Правила проведения выездной налоговой проверки подробно регулируются ст.89 НК РФ, которая устанавливает следующие важнейшие ограничения в отношении выездных налоговых проверок:

- проверка может охватывать не более чем три календарных года, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки;
- запрещается проведение двух и более выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за уже проверенный период (данное ограничение не распространяется на повторные выездные проверки);
- в общем случае количество выездных проверок одного налогоплательщика в течение календарного года не должно превышать двух проверок (без учета выездных проверок его филиалов и представительств; данное ограничение также не распространяется на повторные выездные проверки);
- выездная проверка не может продолжаться более двух месяцев (при этом указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести месяцев по решению вышестоящего налогового органа).

Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки до дня составления справки о проведенной проверке.

Повторная выездная налоговая проверка может проводиться:

- вышестоящим налоговым органом – в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа, проводившего проверку ранее;
- тем же самым налоговым органом, которые ранее проводил проверку. Это возможно только в случае, когда налогоплательщик представил уточненную декларацию, в которой указана меньшая сумма налога, чем ранее. Тогда проверяется только тот периода, за который представлена уточненная декларация.

В ходе выездных налоговых проверок налоговые органы имеют право:

- привлекать свидетелей, кроме случаев, когда информация относится к профессиональной тайне свидетелей, а также в некоторых других случаях (ст.90 НК РФ);
- проходить на территорию и осматривать территория и помещения, используемые проверяемыми лицами для предпринимательской деятельности, а также производить осмотр объектов налогообложения (с.91, 92 НК РФ);

- истребовать документы у налогоплательщика (или налогового агента), необходимые для проверки (документы должны быть предоставлены в виде заверенных копий в десятидневный срок со дня вручения плательщику (или налоговому агенту) соответствующего требования), а также ознакомиться с подлинниками упомянутых документов (ст.93 НК РФ);

- истребовать у третьих лиц документы, касающиеся деятельности проверяемого налогоплательщика (или агента) (документы должны быть предоставлены в виде заверенных копий в пятидневный срок со дня получения третьим лицом соответствующего требования) (ст.93.1 НК РФ);

- осуществлять добровольную или принудительную выемку документов, необходимых для проведения проверки (ст.94 НК РФ);

- проводить экспертизу полученной информации (ст.95 НК РФ);

- привлекать специалистов и переводчиков (ст. 96, 97 НК РФ).

Проведение данных мероприятий должно быть отражено в соответствующих протоколах (ст.99 НК РФ). Также в некоторых случаях может быть необходимо участие понятых (ст.98 НК РФ).

Последовательность действий по оформлению результатов налоговых проверок и проведению взыскания налога, пени, штрафов

Действие	Срок	Примечание
Составление акта по результатам проверки	Не позднее 2 месяцев с даты составления справки о результатах выездной проверки. (В течение 10 дней после завершения камеральной проверки).	Акт составляется, даже если проверкой не обнаружены налоговые правонарушения
Письменные возражения налогоплательщика по акту	В течение 15 дней со дня получения акта проверки	Возражения могут быть сделаны по акту в целом либо по его отдельным положениям. Налогоплательщик вправе приложить копии документов, подтверждающих его позицию
Рассмотрение возражений налогоплательщика	Не более 10 дней начиная с даты истечения последнего срока для представления возражений Греться	Возражения рассматриваются руководителем налогового органа (либо его заместителем) в присутствии должностных лиц организации или их представителей. День и время рассмотрения сообщаются налоговым органом заблаговременно. При неявке налогоплательщика в установленное время возражения рассматриваются в его отсутствие
Решение по проведенной проверке	Сразу по результатам рассмотрения материалов проверки	Решение может быть вынесено: - о привлечении к налоговой ответственности; - об отказе от привлечения к ответственности.
Требование на уплату недоимки по налогу, пени и штрафных санкций	В течение 10 дней со дня вступления в силу решения по результатам проверки	Вручение требования производится под расписку, либо требование вместе с решением отправляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении 6 дней со дня направления письма
Решение о взыскании налога, пени, штрафа	Не позднее двух месяцев после истечения срока, указанного в требовании	Решение о взыскании доводится до налогоплательщика (налогового агента) в течение шести дней после вынесения решения или направляется по почте заказным письмом
Поручение на списание денежных средств со счета налогоплательщика	В течение одного месяца со дня принятия решения о взыскании	Поручение подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной законодательством РФ

Ст.113 НК РФ установлено, что 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 указанного лица к ответственности истекли 3 года. Это ограничение распространяется только на налоговые санкции, но не сам налог и пени.

Налогоплательщик (налоговый агент) вправе обжаловать решение налогового органа:

- в суде (арбитражном суде);
- в вышестоящем налоговом органе.

Исполнение обжалуемых актов (совершение обжалуемых действий) может быть приостановлено судом или вышестоящим налоговым органом.

Порядок и сроки подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, а также сроки их рассмотрения установлены ст.139, 140 НК РФ.

Порядок и сроки подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган

Действие	Срок
Подачи жалобы	Три месяца со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав
Рассмотрение жалобы	До одного месяца со дня получения жалобы
Решение по жалобе	Сообщается лицу, подавшему жалобу, в течение трех дней со дня принятия такого решения

Статьи 126, 128, 129 НК РФ предусматривают ответственность налогоплательщика (налогового агента) за непредставление необходимых сведений в ходе налоговых проверок, а также устанавливают ответственность свидетелей, экспертов и переводчиков.

Санкции за нарушение требований, установленных НК РФ в отношении налоговых проверок

Виды нарушения	Ответственность
Непредставление налогоплательщиком (или налоговым агентом) в установленный срок требуемых документов	Штраф в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ
Непредставление сведений о налогоплательщике другой организацией (кроме банка) либо представление документов с заведомо ложными сведениями	Штраф в размере 5000 руб.
Неявка свидетеля без уважительных причин	Штраф 1000 руб.
Отказ свидетеля от дачи показаний (либо дача ложных показаний)	Штраф в размере 3000 руб.
Отказ эксперта (переводчика) от участия в налоговой проверке	Штраф в размере 500 руб.
Дача экспертом (переводчиком) заведомо ложного заключения (перевода)	Штраф в размере 1000 руб.

Для банков предусмотрены особые виды ответственности, связанные с взысканием с налогоплательщика сумм по результатам налоговых проверок и представлением справок по операциям и счетам проверяемых лиц:

- Неправомерное неисполнение банком в установленный срок поручения о перечислении налога и сбора, а также пеней и штрафов – пени в размере 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2% за каждый календарный день просрочки (ст.135 НК РФ);

- Совершение банком действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств у клиента, которому выставлено поручение на перечисление налога или сбора, а также пеней и штрафов – штраф в размере 30% от не поступивших в результате действий банка сумм (ст.135 НК РФ).

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

Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица в случаях, предусмотренных главой 16 НК РФ. Физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с 16 летнего возраста.

Никто не может быть привлечен повторно к налоговой ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

Предусмотренная НК РФ ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренных УК 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.

Привлечение налогоплательщика или налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает их от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога.

Каждый налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности налогоплательщика в совершении налогового правонарушения толкуются в пользу налогоплательщика. Налогопла-

тельщик вправе самостоятельно исправить ошибки, допущенные им при учете объекта налогообложения, исчислении и уплате налога.

Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

1. отсутствие события налогового правонарушения;
2. отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
3. совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста;
4. истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности.

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

Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредный характер последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

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.

Налоговая санкция (мера ответственности за совершение налогового правонарушения) устанавливается и применяется в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных статьями главы 16 НК РФ.

ПРОГНОЗИРОВАНИЕ И ПЛАНИРОВАНИЕ В НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Налоговое планирование, его роль и место в системе управления финансами предприятий

Основой налогового планирования является признание за каждым налогоплательщиком права использовать все допустимые законом средства, приемы и способы для максимального сокращения своих налоговых обязательств.

Исходя из двух существующих систем налогового права, в экономической литературе выделяют две системы налогового планирования:

- в англосаксонской системе налоговое планирование определяется как организация деятельности предприятия таким образом, чтобы минимизировать налоговые обязательства на определенный период без нарушения закона;

- в романо-германской системе налоговое планирование направлено на выбор вариантов осуществления легитимной деятельности юридического лица и размещения его активов, направленном на достижение максимально низкого уровня возникающих при этом налоговых обязательств.

В России присутствуют элементы обеих систем.

Налоговое планирование – это неотъемлемая часть планирования на уровне государства и хозяйствующего субъекта.

Государственное налоговое планирование – совокупность действий исполнительных органов управления по выработке общей структуры доходных статей бюджета, оценка налоговых поступлений бюджета в расчете на перспективу и на текущий год.

Корпоративное налоговое планирование – это одна из функций управления финансово-хозяйственной деятельностью, которая заключается в установлении предполагаемых параметров будущего состояния объекта, оптимальных способов и методом достижения данного состояния в условиях ограниченности ресурсов и при допустимом уровне налогового риска.

Налоговое планирование, основанное на строгом выполнении налогового законодательства, позволяет минимизировать всю совокупность налоговых платежей и обязательства, существенно снижает риски неправильного исчисления и уплаты налогов и, соответственно, защищает предприятия от возможного существенного ущерба, связанного с применением налоговых санкций. Оно в определенной степени позволяет повысить финансовую устойчивость предприятия, а также повышает культуру управления финансами хозяйствующего субъекта.

Различают понимание налогового планирования в широком и узком смысле слова. Первое значение связано с налоговым планированием в целом на уровне хозяйствующего субъекта управления, элемент налогового менеджмента. Второе понимание – планирование отдельных налогов, расчет сумм отдельных налогов на уровне, минимальном для конкретного хозяйствующего субъекта.

Налоговое планирование занимает определенное место и роль в системе управления финансами, которая включает в себя:

- управление доходами;
- управление расходами;
- управление прибылью и капиталом.

Через влияние налогов на управление доходами, расходами и конечными финансовыми результатами налоговое планирование опосредованно влияет на другие направления финансового менеджмента: управление денежными потоками, управление прибылью и капиталом, составление финансовых планов, управление инвестиционной деятельностью и др.

Налоговому планированию как составной части финансового менеджмента присуща ограниченная самостоятельность: налоговое планирование проявляется только в процессе осуществления соответствующих видов деятельности и решений. Однако налоговое планирование оказывает существенное влияние на принятие бизнес-решений и повышение эффективности финансово-хозяйственной деятельности.

Налоговая экономия увеличивает собственные финансовые ресурсы предприятия, поэтому конечной целью налогового планирования является не только и не столько оптимизация налогов, сколько повышение финансовой устойчивости деятельности организации.

Таким образом, налоговое планирование направлено на реализацию экономической безопасности организации с целью предотвращения возможных ущербов и достижения ее экономической устойчивости в настоящее время и в будущем и на снижение налогового риска.

Налоговый риск – вероятность возникновения потенциальной опасности для государства или налогоплательщика понести финансовые потери или недополучить доходы из-за неуплаты налогов, несоблюдения законодательных актов, совершения налоговых правонарушений.

Характер налогового риска определяется особенностью налоговых правоотношений, которые основаны на властном подчинении одной стороны другой. Вследствие этого спора по поводу невыполнения налогового обязательства находится в рамках публичного, а не гражданского права.

С точки зрения практики выделяют следующие виды налоговых рисков: риски налогового контроля, усиления налогового бремени, а также уголовного преследования налогового характера.

В решении вопросов налогового планирования на предприятии принимают участие:

- основные участники налогового планирования:
 - руководители организации;
 - бухгалтерия;
 - плановый отдел;
 - финансовый отдел;
 - юридический отдел;
- вспомогательные участники налогового планирования:
 - производственный отдел;
 - снабженческо-сбытовой отдел;
 - маркетинговый отдел.

Независимо от организационно-правовой формы и формы собственности организации перечисленные структурные подразделения предприятия участвуют в решении задач налогового планирования наряду с иными функциями, которые они выполняют.

Руководителем процесса налогового планирования является высший управленческий персонал, который определяет его стратегическое направление, принимает решения по стратегическому планированию, в том числе налоговому.

Руководство среднего и низшего звена, а также специалисты подразделений занимаются разработкой оперативных налоговых планов.

Бухгалтерия проводит расчеты вариантов отражения операций в бухгалтерском учете, используя нормы действующего налогового законодательства, нормы и правила бухгалтерского учета, производит расчет сумм различных налогов, причитающихся к уплате в бюджет, формулирует процедуры, требующие юридического обоснования и согласования с контрагентом при согласовании договоров.

Работники финансового отдела предоставляют информацию по фактическим условиям деятельности и результатам, которые планируется получить, проводят расчеты вариантов финансового обеспечения сделок за счет собственных, привлеченных и заемных средств и др.

Юридическая служба анализирует сделки с точки зрения правовой защищенности, готовит документы, необходимые для ее исполнения.

Плановый отдел увязывает плановые расчет по различным направлениям деятельности предприятия в единый стратегический план.

В основе планирования предпринимательской деятельности лежит бизнес-план, который необходим как при ведении внешней деятельности – получении кредита в банке, при поиске инвесторов для своего проекта или организации и др., так и для внутрифирменного использования – для предварительной оценки эффективности производства новой продукции. Составной частью бизнес-плана является финансовый план, в составе которого разрабатывается налоговый план.

Основная задача налогового плана – минимизация налоговых платежей путем использования всех особенностей налогового законодательства и учета всех законных налоговых льгот.

Документальное оформление налогового планирования находит отражение:

- в налоговом календаре, служащем для контроля за своевременностью и правильностью уплаты налогов;
- приказе об учетной политике;
- инструкциях для участников налогового планирования;
- внутренних приказах (стандартах) налогового планирования в организации.

Классификация налогового планирования

Следует различать следующие модели поведения хозяйствующих субъектов:

1. Уклонение от уплаты налогов (*tax evasion*) осуществляется в виде незаконного использования предприятием налоговых льгот, несвоевременной уплаты налогов, скрытия доходов, непредставления или несвоевременного представления документов, необходимых для своевременного исчисления и уплаты

2. Обход налогов (*tax avoidance*). В этом случае предприятие или физическое лицо не является плательщиком, либо его деятельность по закону не подлежит налогообложению, либо его доходы не

облагаются налогами. Предприятие может использовать в этой ситуации такие незаконные способы, как неристрация своей деятельности или неведение учета объектов налогообложения.

3. Стандартный метод (standart method). В этом случае предприятие платит налоги в соответствии с законодательством без предварительных расчетов и выбора оптимального варианта налогообложения.

4. Налоговое планирование (taxplanning). В этом случае юридическими и физическими лицами проводится активная налоговая политика, направленная на минимизацию негативного влияния налогообложения на процесс достижения стоящих перед ними целей любыми не противоречащими законодательству методами.

Необходимо отметить, что специфика налогового планирования определяется рядом факторов:

- спецификой объекта налогообложения;
- спецификой субъекта налогообложения;
- определенной возможностью обхода налога, предоставляемой особенностями методов налогообложения, способами его исчисления и уплаты;
- налогообложением доходов, полученных из различных источников, по различным ставкам;
- использованием определенных вариантов учетной и договорной политики;
- возможностью для ухода и легального снижения налогов при использовании налоговых убежищ.

Следует выделять следующие классификационные признаки налогового планирования.

В зависимости от уровня управления целесообразно выделять следующие виды налогового планирования:

- планирование на уровне государства (государственное);
- хозяйствующих субъектов (корпоративное), в том числе в рамках системы (группы) предприятий;
- физических лиц (индивидуальное).

Налоговое планирование на уровне хозяйствующих субъектов целесообразно классифицировать по видам следующим образом:

1) в зависимости от вида хозяйствующего субъекта следует различать налоговое планирование в коммерческих и некоммерческих организациях. В свою очередь, имеется специфика налогового планирования в различных коммерческих организациях: производственных, торговых, научных, финансовых посредниках (банках, страховых организациях, профессиональных участниках рынка ценных бумаг) и т. д.;

2) в зависимости от целей деятельности хозяйствующего субъекта целесообразно выделять налоговое планирование хозяйствующих субъектов, имеющих целью получение прибыли и увеличение чистой прибыли и объективно не имеющих такой цели;

3) в зависимости от организационно-правовой формы имеется специфика налогового планирования в акционерных обществах, производственных кооперативах и т. п.;

4) в соответствии со стадиями финансово-производственного цикла предприятия: на стадии создания предприятия; в период существования предприятия (в том числе экономического роста или спада, реорганизации и преобразования); ликвидации предприятия (в том числе в процессе банкротства и конкурсного управления);

5) с точки зрения временной определенности: долгосрочное — в современных российских условиях это планирование на срок более 1 года; годовое и краткосрочное или оперативное налоговое планирование на квартал, месяц, декаду. Естественно, что точность планирования убывает с увеличением его периода;

6) исходя из направленности на перспективу следует различать стратегическое и текущее (оперативное) планирование;

7) с точки зрения учета различных прогнозных вариантов изменения внешней среды и внутреннего финансово-хозяйственного состояния предприятия целесообразно выделять динамическое и статическое налоговое планирование;

8) в зависимости от размера бизнеса есть специфика налогового планирования на малых предприятиях, на средних и крупных предприятиях, в том числе в холдингах и прочих объединениях предприятий;

9) в зависимости от полноты охвата объектов налоговое планирование может быть полным и тематическим (фрагментарным);

10) в зависимости от объекта налогового планирования его можно подразделять на налоговое планирование деятельности предприятия в целом, структурных подразделений, отдельных «центров ответственности» и конкретных операций;

11) в соответствии с субъектами, иницирующими налоговое планирование, целесообразно подразделять его на внешнее (иницируемое учредителями) и внутреннее (иницируемое исполнительными органами организации);

12) в соответствии с субъектами, осуществляющими налоговое планирование: работником бухгалтерии или финансового отдела предприятия; силами специализированного отдела предприятия; внешними консультантами, в том числе уполномоченными представителями из аудиторских и консалтинговых фирм;

13) исходя из критерия территориальности целесообразно различать местное и международное налоговое планирование;

14) в зависимости от ожиданий, возлагаемых на налоговое планирование: оптимистическое, пессимистическое и реалистичное.

Формами налогового планирования целесообразно считать: внутреннее налоговое планирование, включающее мониторинг налоговых вопросов, планирование элементов налогов и текущий контроль за налоговыми обязательствами предприятия со стороны структурных подразделений и работников хозяйствующего субъекта; внешнее налоговое планирование, состоящее в привлечении внешних консультантов и специалистов для целей налогового планирования.

В качестве методов налогового планирования целесообразно выделять: метод прямого счета, расчетно-аналитические методы, комбинированные методы и методы экономико-математического моделирования. Перечисленные методы могут носить как ситуационный характер (осуществляться при планировании конкретной деловой ситуации или процесса), так и вариационный характер (производиться при выборе возможных вариантов и направлений деятельности).

Принципы налогового планирования

1. Принцип разумности
2. Принцип осторожности подхода к использованию в налоговом планировании пробелом российского законодательства, а также зарубежного опыта.
3. Принцип комплексного расчета экономии и потерь.
4. Учет основных направлений развития налоговой, бюджетной и инвестиционной политики государства и субъекта Федерации.
5. Принцип правильного документального оформления операций.
6. Принцип разового характера операций.

Налоговое планирование является частью финансового планирования и подчиняется следующим принципам:

- 1) платить минимум из положенного;
- 2) осуществлять уплату налога в последний день установленного периода;
- 3) использовать варианты снижения налогооблагаемой базы в рамках взаимосвязанной системы налогообложения предприятий;
- 4) использовать льготные режимы налогообложения, предусмотренные законодательством;
- 5) не допускать повышенного налогообложения путем использования специальных учетных методов.

Этапы налогового планирования

Принято выделять несколько этапов налогового планирования, каждый из которых, в свою очередь, состоит из целого набора взаимосвязанных процедур. Встречается выделение 4 или 6 этапов налогового планирования, которые охватывают период до регистрации организации и период текущей деятельности предприятия.

До регистрации организации решаются вопросы, связанные с определением основополагающих условий осуществления предпринимательской деятельности. Например, при выделении четырех этапов налогового планирования, характерными являются выполнение следующих работ.

На первом этапе, как правило, решается вопрос о выборе наиболее выгодного с налоговой точки зрения места расположения как самой организации, так и ее руководящих органов, филиалов и дочерних компаний. При этом учитывается не только налоговый режим, предоставляемый местным законодательством, но и возможность и условия предоставления налоговых кредитов и иных специальных льгот, возможность безналогового перевода доходов из одной страны в другую, условия налоговых соглашений и т.п.

На втором этапе производится выбор оптимальной для конкретных целей деятельности организационно-правовой формы юридического лица или формы предпринимательства без образования юридического лица.

Сущность третьего этапа налогового планирования состоит в максимально полном и правильном использовании налоговых преимуществ и льгот при текущей предпринимательской деятельности. Производится анализ форм сделок, выбор форм оплаты труда и реализации социальной политики предприятия, правильное использование льгот по основным видам налогов, оперативное реагирование на изменение налогового законодательства и т.п.

На четвертом этапе решается вопрос о рациональном размещении активов и прибыли предприятия, имея в виду не только предполагаемую доходность инвестиций, но и налоги, уплачиваемые при получении этого дохода.

Необходимо отметить, что неотъемлемой составляющей этапов налогового планирования является построение налогового поля предприятия, под которым понимают таблицу, в которой каждый налог описывается с помощью элементов налога, например, налоговой базы, налоговой ставки и т.д.

Следует отметить, что первый и второй этапы планирования до регистрации предприятия, как правило, имеют место лишь один раз при создании организации либо при существенных изменениях условий ее деятельности, в то время как текущее налоговое планирование (3, 4 этапы) предполагает контроль обоснованности применения налоговых льгот к каждой сделке.

В некоторых источниках предлагается выделять этапы налогового планирования, связанные с:

- 1) анализом видов и направлений деятельности организации;
 - 2) выбором месторасположения организации;
 - 3) анализом организационно-правовых форм предприятия;
 - 4) анализом использования льгот по налогу;
 - 5) анализом проводимых сделок с точки зрения минимизации налогов;
 - 6) рациональное размещение активов и полученных доходов с учетом минимизации налогов.
- Порядок проведения налогового планирования предполагает:
- во-первых, анализ хозяйственной деятельности налогоплательщика;
 - во-вторых, определение основных налоговых проблем;
 - в-третьих, разработку и планирование налоговых схем;
 - в-четвертых, подготовку и реализацию налоговых схем;
 - в-пятых, включение результатов в отчетность и ожидание реакции контрольных органов.

Пределы налогового планирования

Все права налогоплательщиков должны быть гарантированы, а исполнение обязанностей – обеспечено пресечением неправомерных действий. Применение мер, направленных на пресечение налоговых нарушений, позволяет определить предел налогового планирования, т.е. ту грань, за которой деятельность по уменьшению налоговых обязательств налогоплательщика перестает быть правомерной.

Принято выделять три группы методов ограничения налогового планирования:

- законодательные ограничения;
- административное воздействие;
- судебные доктрины.

К законодательным ограничениям относят меры, направленные на предотвращение уклонения от уплаты налогов. Эти ограничения устанавливаются в законах о налогах и представляют, по сути, совокупность обязанностей налогоплательщика.

Меры административного воздействия, применяемые налоговыми органами, являются своего рода инструментами, при помощи которых достигается возможность оперативного вмешательства налоговых органов в деятельность налогоплательщиков, направленную на уклонение от уплаты налогов.

Специальные судебные доктрины, которые выработаны мировой практикой, применяются судами для признания сделок не соответствующими требованиям законодательства по мотивам их заключения с целью уклонения от уплаты налогов или незаконного обхода налогов.

Доктрина «существо над формой» направлена на определение налоговых последствий мнимых сделок. Концепция, лежащая в основе этой доктрины, состоит в том, что юридические последствия, вытекающие из сделки, определяются в большей степени ее существом, чем формой.

Суть доктрины «деловая цель» состоит в том, что сделка, дающая определенные налоговые преимущества ее сторонам, может быть признана недействительной, если не достигает цели. При этом достижение налоговой экономии не признается деловой целью сделки.

Доктрина «сделки по шагам» служит для определения налоговых последствий притворных сделок, под которыми понимают сделки, заключаемые сторонами для вида с целью прикрыть другую сделку, которую стороны в действительности желают заключить.

Суд при рассмотрении конкретной сделки как бы устраняет промежуточные операции, проведенные сторонами, и рассматривает только фактические результаты сделки.

Целесообразно выделить еще два вида пределов налогового планирования:

1) качественные, в том числе законодательные (предел рентабельности, предел цены, предел определенных видов расходов и т. п.), административные и т. п. Кроме того, реальные ограничения для налогового планирования создает неопределенность внешней среды создает реальные ограничения для налогового планирования;

2) количественные — характеризующие возможность снижения налоговой нагрузки и общей ставки налогообложения как в целом по хозяйствующему субъекту, так и по конкретному налогу. Причем по конкретному налогу целесообразно сравнивать достигнутый уровень налогообложения не со ставкой, указанной в соответствующем законе, а с реальной ставкой налогообложения, имевшейся в отчетном периоде.

По аналогии при расчете налоговой экономии по другим налогам целесообразно учитывать налоговые вычеты, освобождения и льготы, используемые в отчетном периоде, чтобы рассчитывать реальную ставку налогообложения по конкретному налогу.

К разряду количественных ограничений налогового планирования следует отнести величину издержек, затрачиваемых на внедрение, организацию и осуществление налогового планирования, а также масштабы деятельности фирмы, которые в настоящее время существенно расширяются в условиях происходящей глобализации мировой экономики.

Методы налогового планирования

В зависимости от поставленных целей налоговое планирование может осуществляться различными методами. Укрупнено можно выделить два метода:

1. Ситуационный метод налогового планирования;
2. Балансовые методы налогового планирования.

Общая схема ситуационного метода планирования:

1. Формирование налогового поля организации. Налоговое планирование всегда начинается с определения налогового поля. Под налоговым полем понимают совокупность налогов, которые надлежит уплачивать организации, их ставки и льготы по ним.

Параметры налогового поля устанавливаются по статусу организации, на основании ее устава и в соответствии с НК РФ, а также соответствующими федеральными, региональными и местными нормативными актами. Составляется налоговый календарь – таблица, характеризующая налоговое поле организации. В эту таблицу помещается весь перечень налогов и сборов и других платежей, которые нужно будет платить организации.

2. Образование системы договорных отношений. Определение налогового поля организации тесно связано с выбором договорных отношений. Согласно уставу организации и на основании Гражданского кодекса РФ определяют виды договоров, на базе которых происходит взаимодействие организации с партнерами.

3. Подбор типичных хозяйственных операций. В соответствии с используемым методом бухгалтерского учета на основании предварительного анализа хозяйственной деятельности и планируемых результатов работы выбирают типичные операции и действия, которые предстоит выполнять организации в планируемом году.

4. Определение возможных хозяйственных ситуаций. С учетом выполненных налоговых, договорных и хозяйственных наработок определяют реальные хозяйственные ситуации, охватывающие все виды деятельности организации и реализуемые в двух и более сравнительных вариантах.

5. Предварительный выбор хозяйственных ситуаций. По итогам сравнительного анализа проводят предварительный отбор оптимальных по финансовому результату и по суммарным налоговым платежам вариантов, которые оформляются в виде блоков бухгалтерских проводок.

6. Составление журнала хозяйственных операций. Из оптимальных ситуационных блоков хозяйственных операций составляют журнал хозяйственных операций, который служит реальной основой бухгалтерского и налогового учета.

7. Сравнительный анализ. Проводят исследования хозяйственных ситуаций и их уточненный сравнительный анализ. Различные ситуации сопоставляются по полученным финансовым результатам, налоговым платежам и возможным потерям, обусловленным штрафными и другими санкциями.

После проведения анализа хозяйственной ситуации с помощью ситуационного метода можно перейти к высшей ступени обобщения – к комбинированным расчетам и анализу, так как отдельные операции и даже блоки хозяйственных операций не всегда могут дать полный ответ на вопрос о минимизации налогообложения. Для этого использую численные балансовые методы налогового планирования и их комбинации. Эти методы позволяют приблизить экспериментальные расчеты ситуационного метода к реальным суммам налоговой экономии или перерасхода.

Балансовые методы включает:

1. Метод микробалансов;
2. Комбинированный балансовый метод.

Исследования с помощью микробалансов основываются на выделении из всей совокупности хозяйственных операций одного какого-то определяющего блока и на рассмотрении его как самостоятельного журнала хозяйственной операции с оформлением нескольких вариантов проводок и составлением столько же вариантов микробалансов.

В рамках комбинированного метода блок договоров, как исходный, увязывается с блоком хозяйственных операций и с налоговым полем.