# Теоретическая часть

##

## 1.1 Современное состояние института налогового права

Отношения и социальные связи, возникающие между теми или иными субъектами при установлении, введении и взимании налогов, регулируются правовыми нормами, образующими в совокупности подотрасль (правовой институт) финансового права – налоговое право.

Система этих норм находит свое закрепление в нормативно-правовых актах органов государственной власти различного уровня и органов местного самоуправления.

Налогово-правовая норма – это общеобязательное правило поведения в сфере налоговых правоотношений, установленное в определенном порядке и санкционированное компетентным государственным органом, соблюдение которого обеспечивается в необходимых случаях силой принуждения государства.

Налоговая норма предусматривает основания возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений. Без налоговой нормы обязанность уплаты налога не может считаться законно установленной и не влечет для участников налоговых правоотношений никаких юридических последствий.

Таким образом, предметом налогового права является группа однородных отношений, складывающихся между государством, налогоплательщиками и иными лицами по поводу установления, введения и взимания налогов.

Основной чертой метода регулирования налоговых отношений выступают государственно-властные (централизованные, императивные) предписания одним участникам налоговых отношений со стороны других, выступающих от имени государства (метод субординации).

Однако применение в налоговом праве преимущественно императивного способа не исключает использования рекомендаций, согласований и права выбора в поведении подчиненного субъекта-налогоплательщика (метод координации). Так, налоговые органы могут предоставить предприятиям на условиях, установленных законодательством России, налоговый кредит (отсрочку платежа) на основе специального соглашения. Кроме того, частичная диспозитивность поведения подчиненной стороны – налогоплательщика -проявляется и в его возможности формировать свою налоговую политику.

С учетом вышеизложенного представляется возможным дать определение понятию налогового права.

Налоговое право – система финансово-правовых норм, регулирующих общественные отношения по установлению, введению и взиманию налогов путем императивного метода воздействия на соответствующие субъекты с элементами диспозитивности.

По словам К. Вельского, нормы налогового права в основном определяют поведение субъектов в области управления государственными финансами (К. Вельский. Финансовое право. – М.: Юристъ. 1994. С.7). Это свидетельствует о том, что налоговое право является составной, хотя и относительно обособленной, частью финансового права.

По мнению специалистов в области отечественного налогового права (К. Вельского, В. Гуреева, А. Козырина, И. Кучерова, С. Пепеляева, Н. Химичевой, Д. Черника и других), в настоящее время институт налогового права является развивающимся правовым образованием, которое формируется в самостоятельную подотрасль финансового права.

От налогового права как правового института необходимо отличать налоговое право как научную и учебную дисциплину.

Наука налогового права в настоящее время только формируется, ее становление – вопрос ближайшего будущего, это закономерный процесс получения новых знаний об изучаемом предмете, систематизации существующих категорий, выводов и суждений о налоговых явлениях.

Вопрос о месте налогового права в отечественной системе права в настоящее время является дискуссионным. Определение места налогового права в системе российского права - это не только теоретическая проблема. Она имеет большое практическое значение, так как от правильного ее разрешения зависит полнота правового регулирования налогообложения, его законность и справедливость, защита прав и законных интересов налогоплательщиков, а это фактически все трудоспособное население страны.

Некоторые авторы выделяют налоговое право в самостоятельную отрасль права, основываясь на обособленности предмета и метода правового регулирования. Такой точки зрения придерживаются такие авторы, как Петрова Г., Пепеляев С.Г., Юткина Т.Ф., Черник Д.Г. Свою позицию указанные авторы аргументируют следующим образом.

Отрасль права - это совокупность однородных правовых норм, регулирующих определенную область (сферу) общественных отношений. Отрасль права - это явление объективное, только объективная необходимость предрешает выделение отрасли права, а законодатель лишь осознает и оформляет эту потребность. Для образования самостоятельной отрасли права имеют значение следующие условия:

1) степень своеобразия тех или иных отношений;

2) их удельный вес;

3) невозможность урегулировать возникшие отношения с помощью норм других отраслей;

4) необходимость применения особого метода регулирования.

Налоговые отношения своеобразны, их удельный вес в системе финансового права достаточно велик. В настоящий момент налоговое право уже включает в себя общие и особенные институционные нормы и принципы, систему правового регулирования организации и деятельности налоговых органов и иных государственных органов, стройную систему законодательных актов во главе с НК РФ.

Кроме того, налоговое право имеет свой метод правового регулирования. Как видим, налоговое право отвечает всем указанным выше требованиям, поэтому оно является самостоятельной отраслью отечественного права.

Таким образом, продолжают указанные авторы, можно дать определение налогового права.

Налоговое право - это совокупность правовых норм, которая регулирует общественные отношения в сфере налогообложения, т.е. отношения, возникающие в связи с осуществлением сбора налогов и иных общественных обязательных платежей, организацией и функционированием системы органов налогового регулирования и налогового контроля на всех уровнях государственной власти и местного самоуправления.

Противоположной точки зрения по поводу места налогового права в российской правовой системе придерживаются такие авторы, как Воронова Л., Химичева Н., Бельский К., которые, рассматривая налоговое право в качестве финансово-правого института, включают его в раздел финансового права, посвященный регулированию государственных доходов.

К. Бельский отмечает, что нормы налогового права в основном определяют поведение субъектов в области управления государственными финансами, что позволяет сделать вывод о том, что налоговое право является составной, хотя и относительно самостоятельной и обособленной частью финансового права.

Конечно, утверждают эти авторы, налоговое право на сегодняшний день имеет довольно высокий уровень обособленности, что дает основание говорить о формировании самостоятельной отрасли российской правовой системы. Институт налогового права стал на современном этапе развитым правовым образованием, которое сформировалось в самостоятельную подотрасль финансового права.

Однако говорить о том, что налоговое право - это самостоятельная отрасль права, еще рано, так как отношения в сфере налогообложения возникают исключительно в процессе деятельности государства по поводу планомерного формирования централизованных и децентрализованных денежных фондов в целях реализации его задач. В то время как перераспределительная деятельность государства охватывает более широкий сектор и включает в себя также отношения по распределению и использованию этих денежных фондов (финансовых ресурсов). В своей же совокупности все эти отношения образуют единую систему финансовых отношений, которая традиционно является предметом регулирования права финансового. Можно заключить, что отношения в сфере налогообложения - это совокупность отношений, являющихся частью финансово-правовых отношений.

Из всего вышесказанного, продолжают свое размышление указанные авторы, можно сделать вывод, что налоговое право - подотрасль финансового права со своей системой правовых норм (институтов), регулирующих общественные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля и привлечения виновных лиц к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговое право как отрасль права входит в единую систему российского права, и в свою очередь само представляет собой систему последовательно расположенных и взаимоувязанных правовых норм, объединенных внутренним единством целей, задач, предмета регулирования, принципов и методов такого регулирования.

Нормы налогового права группируются в две части - Общую и Особенную.

Общая часть налогового права включает в себя нормы, устанавливающие принципы налогового права, систему и виды налогов и сборов Российской Федерации, права и обязанности участников отношений, регулируемых налоговым правом, основания возникновения, изменения и прекращения обязанностей по уплате налогов, порядок ее добровольного и принудительного исполнения, порядок осуществления налоговой отчетности и налогового контроля, а также способы и порядок защиты прав налогоплательщиков. Общая часть налогового права представлена частью первой НК РФ, Законом РФ от 21 марта 1991 г. N 943-I "О налоговых органах Российской Федерации" (в ред. от 29 июня 2004 г.) и иными актами законодательства о налогах и сборах. В части первой НК РФ систематизированы общие нормы налогового законодательства, регулирующие вопросы налогообложения, отнесенные Конституцией РФ к ведению Российской Федерации и совместному ведению Российской Федерации и ее субъектов.

Часть первая НК РФ является основополагающим нормативным правовым актом, комплексно закрепляющим наиболее важные положения об организации и осуществлении налогообложения в России, состоит из 7 разделов, 20 глав и 142 статей.

Раздел I. Общие положения (состоит из 2 глав и 18 статей).

Раздел II. Налогоплательщики и плательщики сборов. Налоговые агенты. Представительство в налоговых правоотношениях (состоит из 2 глав и 11 статей).

Раздел III. Налоговые органы. Органы налоговой полиции. Ответственность налоговых органов, таможенных органов, органов налоговой полиции и их должностных лиц (состоит из 2 глав и 8 статей).

Раздел VI. Общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов (состоит из 6 глав и 42 статей).

Раздел V. Налоговая отчетность и налоговый контроль (состоит из 2 глав и 26 статей).

Раздел VI. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение (состоит из 4 глав и 31 статьи).

Раздел VII. Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц (состоит из 2 глав и 6 статей).

Особенная часть налогового права включает в себя нормы, регулирующие порядок взимания отдельных видов налогов. В настоящее время продолжается процесс их кодификации, и они включаются во вторую (Особенную) часть НК РФ. Особенная часть налогового права представляет собой совокупность правовых норм части второй НК РФ, иных законов и подзаконных актов о налогах и сборах, регулирующих правовой режим налогообложения конкретными видами налогов.

**1.2** **Правовая характеристика налоговых проверок**

Налоговая проверка является основной формой налогового контроля.

Налоговую проверку можно определить как совокупность контрольных действий налогового органа по документальной и фактической проверке законности исчисления, удержания и перечисления налогов и сборов налогоплательщиками и налоговыми агентами. Налоговые органы вправе проверять любые организации независимо от их организационно-правовой формы, состава учредителей, формы собственности, ведомственной подчиненности и других характеристик. Результаты налоговых проверок являются основанием для применения мер обеспечения, взыскания недоимок, пеней, привлечения к ответственности.

НК РФ устанавливает, что налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки. Таким образом устанавливаются давностные ограничения при определении периода деятельности налогоплательщика, который может быть охвачен налоговой проверкой. При этом не запрещается проводить проверки налоговых периодов текущего календарного года. Суды связывают отсчет трехлетнего срока с годом начала проведения проверки, а не с годом принятия решения о ее проведении или же с годом окончания проверки. При этом началом проведения проверки является момент вручения налогоплательщику решения на проведение выездной налоговой проверки.

Трехлетний срок для проведения налоговых проверок выбран не случайно; он корреспондирует трехлетнему сроку давности привлечения к налоговой ответственности. С трехлетним сроком налоговой проверки связан и подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ, предусматривающий обязанность налогоплательщика 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.

По месту проведения налоговые проверки разграничиваются на камеральные и выездные. Камеральная проверка проводится по месту нахождения налогового органа, в то время как выездная – по месту нахождения проверяемого лица, то есть на его территории. Если в ходе камеральной проверки возникает необходимость произвести контрольные мероприятия по месту нахождения налогоплательщика, требуется назначить выездную налоговую проверку; проведение таких мероприятий в рамках камеральной проверки недопустимо НК РФ выделяет также встречные налоговые проверки – истребование и проверку у третьих лиц документов, относящихся к деятельности проверяемого налогоплательщика. Она проводится в случаях, когда налоговому органу необходимо получить информацию о налогоплательщике, имеющуюся у третьих лиц. Кроме того, в ходе встречных проверок сличается налоговая и иная документация проверяемого налогоплательщика и его контрагентов. В рамках встречной проверки налоговый орган вправе истребовать у контрагентов налогоплательщика только те документы, которые относятся непосредственно к налогоплательщику, но не к финансово-хозяйственной деятельности самого контрагента. К сожалению, налоговое законодательство не устанавливает форму документа, оформляемого по результатам встречных проверок. Должностное лицо налогового органа вправе оформить результаты проведенной встречной проверки в произвольной форме, в противном случае проведение встречной проверки было бы беспредметным.

Следует поддержать позицию Ю.А. Крохиной о том, что не следует считать встречную проверку самостоятельным видом налоговых проверок, поскольку ее назначение возможно исключительно в рамках осуществления камеральной или выездной налоговой проверки; таким образом, встречную проверку можно рассматривать как «один из методов проведения камеральной или выездной налоговой проверки». Точнее сказать, встречная проверка является составной частью выездной или камеральной проверки. Именно поэтому сведения, полученные в результате встречной проверки, включаются в акты соответствующих камеральных и выездных проверок.

Выездные налоговые проверки могут быть первичными и повторными. По общему правилу проведение повторных проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным за уже проверенный налоговый период, запрещается. Однако НК РФ называет два исключения из этого правила. Во-первых, когда повторная проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика. Во-вторых, когда повторная проверка проводится вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку первоначально.

Постановление о проведении повторной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа должно быть мотивированным, то есть содержать ссылки на обстоятельства, явившиеся основаниями для повторной проверки. Отсутствие таких указаний в решении должно повлечь признание его незаконным. При назначении повторной проверки руководитель вышестоящего налогового органа вправе включать в число проверяющих и должностных лиц подведомственных ему (то есть нижестоящих) налоговых органов. Главное, чтобы в числе таких лиц не оказались работники налоговой инспекции, участвовавшие в первоначальной налоговой проверке.

Налоговая проверка, проводимая вышестоящим налоговым органом, призвана не подменять собой проверку, проведенную нижестоящим налоговым органом, а обеспечить за ним надлежащий контроль. Суды неоднократно указывали на недопустимость ставить целью повторной проверки не контроль за нижестоящим налоговым органом, а порядок исчисления и уплаты налогов налогоплательщиком, то есть его финансово-хозяйственную деятельность.

Выездная налоговая проверка может проводиться по одному или нескольким налогам. Если проверка охватывает исчисление и уплату налогоплательщиком всех налогов и сборов, она именуется комплексной. Если речь идет о проверке правильности исчисления и уплаты какого-то одного налога, такую проверку называют тематической.

В литературе выделяют сплошные и выборочные налоговые проверки. В ходе сплошной проверки налоговым органом исследуется вся документация налогоплательщика за все налоговые периоды, охваченные проверкой. Выборочная проверка предполагает анализ отдельных налоговых (отчетных) периодов или части документов налогоплательщика.

В зависимости от метода проведения налоговые проверки могут быть документальными и фактическими. В первом случае непосредственным предметом проверки и источником получения сведений выступает бухгалтерская и налоговая документация, во втором – имущество налогоплательщика (включая наличные денежные средства), исследуемое путем обследования, инвентаризации, экспертизы. На практике фактический налоговый контроль, как правило, является вспомогательным (дополняющим) по отношению к документальному.

Традиционно налоговые проверки классифицируют на плановые и внеплановые. Как правило, налоговые органы составляют ежеквартальные планы проведения выездных налоговых проверок. Внеплановые проверки могут проводиться в случаях ликвидации или реорганизации организации, в ходе расследования возбужденных уголовных дел, в процессе банкротства предприятий, по заданию вышестоящих налоговых органов и по другим основаниям.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе представленных налогоплательщиком налоговых деклараций и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Камеральная проверка осуществляется уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа.

НК РФ ограничивает проведение камеральной проверки трехмесячным сроком, продление которого не допускается. Исчисление срока начинается со дня представления налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Проведение камеральной налоговой проверки за пределами трехмесячного срока само по себе не служит основанием для освобождения налогоплательщика от уплаты недоимки и пеней, то есть этот срок не является пресекательным.

Главным объектом камеральной проверки выступает налоговая декларация – письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога. Налоговая декларация представляется в установленные сроки каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате. При этом налогоплательщик обязан представить налоговую декларацию вне зависимости от начисления налога по такой декларации, то есть обязанность по представлению налоговой декларации прямо не связана с наличием объекта налогообложения. Отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода суммы налога к уплате само по себе не освобождает его от обязанности представления налоговой декларации по данному налоговому периоду, если иное не установлено налоговым законодательством.

Выездные налоговые проверки – наиболее сложная и эффективная форма налогового контроля. Большое значение здесь придается соблюдению установленных законом ограничений, призванных защитить добросовестного налогоплательщика от возможного произвола со стороны государства. В качестве правовых гарантий для проверяемого лица установлены двухмесячный срок проведения выездной налоговой проверки, трехлетний давностный срок для проверки коммерческой деятельности налогоплательщика, запрет на проведение повторных проверок, право на обжалование, обязанность налоговых органов соблюдать налоговую тайну и возместить налогоплательщику ущерб, причиненный незаконными действиями.

Как указал КС РФ, основное содержание выездной налоговой проверки – проверка правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) одного или нескольких налогов по месту нахождения налогоплательщика на основе изучения как документальных источников информации, так и фактического состояния объектов налогообложения (Постановление КС РФ от 16.07.2004 № 14-П).

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа. В решении указываются наименование налогового органа, номер решения и дата его вынесения; наименование налогоплательщика, его идентификационный номер; период финансово-хозяйственной деятельности, за который проводится проверка; вопросы проверки (виды налогов, по которым она проводится); Ф.И.О. и классные чины (специальные звания) лиц, входящих в состав проверяющей группы; подпись должностного лица, вынесшего решение с указанием его Ф.И.О., должности и классного чина.

# Ситуационная (практическая) часть

Задача 1. Налоговая инспекция вынесла решение о взыскании недоимки по единому социальному налогу и пеней на денежный средства налогоплательщика. Основанием к вынесению указанного решения послужило то обстоятельство, что филиал ОАО имеет недоимку по указанному налогу, а требование об уплате налога в добровольном порядке не исполнено. Требование было направлено в адрес филиала. Филиал не исполнил требование об уплате налога, в связи с этим было принято решение об обращении взыскания на его денежные средства.

Определите правомерность действий налоговой инспекции.

**Ответ на задачу 1.**

Статьями 45-48 Налогового кодекса Российской Федерации установлен порядок принудительного взыскания задолженности по налогам, сборам и пеням, который применяется в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения плательщиками налогов и сборов, а также налоговыми агентами обязанностей по уплате налогов (сборов) в бюджет.

Принудительное взыскание такой задолженности с организаций производится в бесспорном порядке либо в судебном порядке (в частности, при наличии условий, предусмотренных пунктом 1 статьи 45 и пунктом 3 статьи 46 Налогового кодекса Российской Федерации). Взыскание недоимки и пеней с физических лиц производится в судебном порядке.

Принудительное взыскание задолженности по налогам, сборам и пеням обязательно предваряет направление налоговым органом налогоплательщику (налоговому агенту) требования о добровольной уплате задолженности. Процедура бесспорного взыскания налоговым органом задолженности с организаций предусматривает принятие решения об обращении взыскания на денежные средства, направление инкассового поручения к банковским счетам организации на списание и перечисление в соответствующие бюджеты необходимых денежных средств, принятие решения об обращении взыскания на иное имущество организации.

Задача 2. Инспекция в связи с образовавшейся у общества задолженностью по налогам направила истцу требования об уплате недоимок, пени и штрафа. Поскольку общество не исполнило требования налогового органа в установленные сроки, налоговая инспекция приняла решения о взыскании путем выставления инкассовых поручений в обслуживающие общество банки. Также постановлением налоговой инспекции была взыскана задолженность за счет его имущества со ссылкой на недостаточность денежных средств на расчетных счетах. Общество обратилось в Арбитражный суд. Исковые требования обществом были обоснованы тем, что на момент вынесения постановления о взыскании задолженности по налогам и сборам, пеням и штрафам за счет его имущества инкассовые поручения Инспекции не были отозваны. Таким образом, по мнению общества, был нарушен порядок взыскания недоимок, пеней и штрафов, предусмотренный статьями 46 и 47 НК РФ.

Укажите кто прав в указанном споре.

**Ответ на задачу 2.**

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счетах налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в банках.

Взыскание налога производится по решению налогового органа (далее в настоящей статье - решение о взыскании) путем направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, поручения налогового органа на списание и перечисление в бюджетную систему Российской Федерации необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя.

Решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в течение шести дней после вынесения указанного решения.

В случае невозможности вручения решения о взыскании налогоплательщику (налоговому агенту) под расписку или передачи иным способом, свидетельствующим о дате его получения, решение о взыскании направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней со дня направления заказного письма.

Поручение налогового органа на перечисление сумм налога в бюджетную систему Российской Федерации направляется в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, в течение одного месяца со дня принятия решения о взыскании и подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации.

Поручение налогового органа на перечисление налога должно содержать указание на те счета налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, с которых должно быть произведено перечисление налога, и сумму, подлежащую перечислению.

Взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) счетов, а при недостаточности средств на рублевых счетах - с валютных счетов налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя.

Взыскание налога с валютных счетов налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя производится в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях по курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному на дату продажи валюты. При взыскании средств, находящихся на валютных счетах, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа одновременно с поручением налогового органа на перечисление налога направляет поручение банку на продажу не позднее следующего дня валюты налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя. Расходы, связанные с продажей иностранной валюты, осуществляются за счет налогоплательщика (налогового агента).

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

Поручение налогового органа на перечисление налога исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения, если взыскание налога производится с рублевых счетов, и не позднее двух операционных дней, если взыскание налога производится с валютных счетов, если это не нарушает порядок очередности платежей, установленный гражданским законодательством Российской Федерации.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в день получения банком поручения налогового органа на перечисление налога такое поручение исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета не позднее одного операционного дня, следующего за днем каждого такого поступления на рублевые счета, и не позднее двух операционных дней, следующих за днем каждого такого поступления на валютные счета, если это не нарушает порядок очередности платежей, установленный гражданским законодательством Российской Федерации.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя или при отсутствии информации о счетах налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в соответствии со статьей 47 настоящего Кодекса.

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

Положения настоящей статьи применяются также при взыскании пеней за несвоевременную уплату налога.

Положения настоящей статьи применяются также при взыскании сбора и штрафов в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом.

Статья 47. Взыскание налога, сбора, а также пеней и штрафов за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации, индивидуального предпринимателя

В случае, предусмотренном пунктом 7 статьи 46 настоящего Кодекса, налоговый орган вправе взыскать налог за счет имущества, в том числе за счет наличных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, и с учетом сумм, в отношении которых произведено взыскание в соответствии со статьей 46 настоящего Кодекса.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя производится по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа путем направления в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом "Об исполнительном производстве", с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей.

Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя принимается в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Постановление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя должно содержать:

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

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

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

4) резолютивную часть решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя;

5) дату вступления в силу решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя;

6) дату выдачи указанного постановления.

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

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

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

1) наличных денежных средств и денежных средств в банках, на которые не было обращено взыскание в соответствии со статьей 46 настоящего Кодекса;

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

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

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

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

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

В случае взыскания налога за счет имущества, не являющегося денежными средствами, налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя и погашения задолженности налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя за счет вырученных сумм.

Должностные лица налоговых органов (таможенных органов) не вправе приобретать имущество налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, реализуемое в порядке исполнения решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя.

Положения, предусмотренные настоящей статьей, применяются также при взыскании пеней за несвоевременную уплату налога, а также штрафов в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом.

Положения настоящей статьи применяются также при взыскании сбора за счет имущества плательщика сбора - организации или индивидуального предпринимателя.

Положения, предусмотренные настоящей статьей, применяются также при взыскании налогов таможенными органами с учетом положений, установленных Таможенным кодексом Российской Федерации.

При взыскании недоимки за счет имущества налогоплательщика существует угроза повторного взыскания налога.

Так, отзыв выставленных к счету должника инкассовых поручений (ст. 46 НК РФ) не является необходимым условием для начала процедуры взыскания недоимки за счет иного имущества налогоплательщика. Следовательно, акты налогового органа о взыскании недоимки за счет иного имущества налогоплательщика, вынесенные до отзыва инкассовых поручений, не могут быть признаны недействительными (постановления Президиума ВАС РФ от 19.07.05 № 853/05, ФАС Северо-Кавказского округа от 05.02.07 № Ф08-158/2007-79А).

Вынося подобные решения, судьи считают налогоплательщиков застрахованными от двойного взыскания налога. При этом они ссылаются на принципы взаимодействия налоговых органов и судебных приставов2. Так, получив от службы судебных приставов копию постановления о возбуждении исполнительного производства, инспекция должна принять решение о приостановлении действия инкассовых поручений (бесспорное списание средств со счетов должника) и в тот же день направить его в банк.

Не вызывает сомнения, что любые методические рекомендации налогового ведомства обязательны для его сотрудников (см. письмо Минфина России от 16.06.06 № 03-06-04-04/24). Но вопрос, является ли этот факт абсолютной гарантией защиты интересов налогоплательщиков, остается открытым.

Задача 3. АО «Аргос» не смогло выполнить обязательств перед предприятием «Волговаз» по перевозке комплектующих деталей для автомобилей и оказалось не в состоянии возместить убытки, понесенные предприятием «Волговаз» в связи со срывом поставок. Налоговая инспекция, убедившись в невозможности АО «Аргос» внести соответствующий налог, подажа иск в суд с целью признания АО «Аргос» банкротом. Предприятие «Волговаз» также подало иск в суд с просьбой взыскать понесенные им убытки с АО «Аргос» в принудительном порядке. Дирекция АО «Аргос» подала в налоговую инспекцию заявление с просьбой в качестве обеспечения уплаты налога принять в залог имеющиеся у АО товарно-материальные ценности.

Дайте юридическую оценку действиям всех субъектов налоговых правоотношений в данной ситуации. Интересы какой организации будут удовлетворены в первую очередь?

**Ответ на задачу 3.**

Юридическое лицо считается неспособным удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей, если соответствующие обязательства и (или) обязанность не исполнены им в течение трех месяцев с даты, когда они должны были быть исполнены.

Статья 12 ГК относит взыскание убытков к способам защиты гражданских прав. Такой способ является наиболее универсальным видом ответственности в гражданском обороте, поскольку может быть использован как при нарушении обязательств, возникающих из договора, так и при возмещении внедоговорного вреда. Он должен**обеспечить получение именно той денежной суммы, на которую фактически был причинен ущерб,** и, соответственно, поставить потерпевшую сторону в такое положение, как если бы право нарушено не было.

Как в случае со спорами в связи с неисполнением (ненадлежащим исполнением) обязательств, так и в случае причинения вреда, **истец должен доказать следующие обстоятельства:**

**1)** противоправность действий (бездействия) ответчика;

**2)** факт и размер понесенного ущерба;

**3)** причинную связь между действиями ответчика и возникшими убытками.

В случае, **если истцом заявлены убытки, связанные с ненадлежащим исполнением договора**, необходимо установить, какие обязательства имелись у ответчика по данному договору и имело ли место их ненадлежащее исполнение. Однако, устанавливая эти обстоятельства, суд также должен оценить договор на его действительность и заключенность, поскольку только при наличии действительного и заключенного договора к ответчику может быть применена ответственность за неисполнение обязательства в виде возмещения бытков.

Исходя из норм пункта 1 статьи 64 Налогового кодекса РФ, отсрочка (рассрочка) – это перенос срока уплаты налога на срок, не превышающий одного года, с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности.

При этом отсрочку (рассрочку) могут предоставить как по одному, так и по нескольким налогам. Причем как в отношении всей суммы налога, так и ее части (п. 3 ст. 64, п. 2 ст. 61 Налогового кодекса РФ).

Для того чтобы получить отсрочку (рассрочку), у АО «Аргос» должно иметься одно из оснований, перечисленных в пункте 2 статьи 64 Налогового кодекса РФ, а именно:

– причинен ущерб в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

– грозит банкротство в случае единовременной выплаты ей налога либо в случае утверждения арбитражным судом мирового соглашения или графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления.

Изменение срока уплаты налогов и сборов может производиться под залог имущества либо при наличии поручительства (п. 5 ст. 61 Налогового кодекса РФ).

налоговая проверка право

# Список литературы

1. Демин А.В. Налоговое право России: учебное пособие. - Красноярск: Юридический институт, 2006. - 462 стр.
2. Еналеева И.Д., Сальникова Л.В. Налоговое право России. - М.: Юстицинформ, 2006. - 164 стр.
3. Ялбулганова А.А. Налоговое право России в вопросах и ответах. - Юстицинформ, 2007. - 183 стр.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16.07.1998) (ред. от 09.03.2010)