**Содержание:**

Введение

1. Налоговое обязательство и его признаки
2. Основания возникновения, изменения и прекращения налоговой обязанности по оплате налогов и сборов
3. Исполнение налоговой обязанности по налогам и сборам

# 3.1 Взыскание налога, сбора, пени за счет денежных средств, имущества, находящихся на счетах налогоплательщика

# 3.2 Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) при ликвидации и реорганизации юридического лица

# Обязанности банков по исполнению поручений на перечисление налогов и сборов и решений о взыскании налогов и сборов

1. Обеспечение исполнения налоговой обязанности по уплате налогов и сборов

Заключение

**Библиографический список**

**Введение**

Актуальность темы исследования. В российской правовой науке отдельные вопросы, связанные с налоговой обязанностью и порядком ее исполнения, находят отражение в научных работах, однако отсутствует единое, комплексное исследование, посвященное обязанности по уплате налогов как одной из базовых правовых (юридических) обязанностей и как центральной, системообразующей категории налогового права.

Вместе с тем, несмотря на указанную значимость, налоговая обязанность еще не получила завершенного научного обоснования как базовая налогово-правовая категория, до сих пор продолжаются споры относительно возможности «перенесения» гражданско-правовых категорий в сферу налогового права (в частности по вопросу использования такой категории гражданского права, как «обязательство»), в полной мере не исследовался порядок исполнения налоговой обязанности.

Исполнение налоговой обязанности оказывает значительное влияние на финансовую политику государства, на формирование государственного бюджета. **налоговая обязанность финансовая политика**

Отношения, возникающие в процессе исполнения налоговой обязанности, по своей природе конфликтны, в них заложены противоречия между частноправовыми и публично-правовыми интересами.

Следует особо подчеркнуть важность разработки рассматриваемой темы в силу значимости налогов не только как источников пополнения государственного бюджета, но и как средств согласования публично-правовых и частноправовых интересов. Причем, важно обеспечение баланса этих интересов, позволяющее не допускать как ущемления публично-правовых интересов из-за их тесной связи с осуществлением государственных функций (в том числе и социально ориентированных), так и незаконного ограничения частноправовых интересов в силу необходимости защиты законных прав граждан.

Указанные обстоятельства, а также значение должного исполнения налоговой обязанности (обязанности по уплате налогов) для обеспечения публичных, а также и частных интересов обусловили выбор темы курсовой работы и круг рассматриваемых в ней вопросов.

Недостаточная разработанность настоящей темы в научной литературе и важность целенаправленного, всестороннего исследования налоговой обязанности как одной из основополагающих категорий налогового права и предопределяют актуальность темы курсовой работы.

Исследование вопросов, возникающих в области налогово-правовых отношений, вызывает значительный интерес в научной сфере; в работах в той или иной мере происходит обращение к отдельным аспектам категории «налоговая обязанность», вместе с тем, следует отметить недостаточную степень исследования данной и связанной с ней категорий.

Так, отдельные вопросы исполнения налоговой обязанности рассматривались в трудах различных ученых, однако данная курсовая работа по сравнению с иными исследованиями посвящена исключительно обозначенной проблематике и рассматривает обязанность по уплате налогов как основополагающую, системообразующую категорию налогового права и исследует порядок ее исполнения.

Объектом курсовой работы выступают общественные отношения, связанные с возникновением, должным исполнением, приостановлением и прекращением налоговой обязанности.

Предметом курсовой работы выступают правовые нормы различных отраслей законодательства, в том числе налогового, гражданского, регулирующие отношения, связанные с порядком исполнения налоговой обязанности.

Цель курсовой работы - разработка теоретических положений, направленных на совершенствование правового регулирования порядка исполнения налоговой обязанности.

Поставленная цель определила следующие задачи курсовой работы:

* провести анализ обязанности по уплате налогов как правовой категории;
* исследовать основные аспекты, связанные с возникновением налоговой обязанности;
* изучить понятие «должное исполнение налоговой обязанности»;
* проанализировать основания прекращения налоговой обязанности;
* исследовать основания приостановления налоговой обязанности;
* провести анализ отдельных аспектов принудительного исполнения налоговой обязанности.

В работе подробно исследуются вопросы, связанные с порядком исполнения налоговой обязанности, относительно возникновения, должного исполнения, приостановления и прекращения обязанности по уплате налогов.

Теоретическая и практическая значимость работы заключается, прежде всего, в постановке самой проблематики, связанной с налоговой обязанностью и ее исполнением, и в комплексном подходе к ее рассмотрению.

1. **Налоговое обязательство и его признаки**

Заслуга выявления общего понятия обязательства принадлежит римским юристам. Обязательство в римских источниках — определенная связь, устанавливаемая в отношениях между двумя лицами. Одно из них именуется кредитором, поскольку обязательство связывает его правом требования, а другое — должником, связанное не правом, а обязанностью, не требованием, а долгом. Сущность обязательства состоит в вытекающей из него обязанности что-либо сделать или предоставить. Обязательство понималось не только как правоотношение, но и как его активная и пассивная стороны.

Некоторые ученые-цивилисты полагают, что использование категории обязательства в налоговом праве неприемлемо, поскольку обязательство — это гражданское правоотношение и потому не может использоваться в других отраслях права. Однако позиция, основывающаяся на традиционном использовании понятия обязательства только в сфере гражданского права, не обоснована. Следует согласиться с аргументацией М.В. Карасевой, что категория «обязательство» является важнейшим достижением римского гражданского права; со временем, исходя из практики и потребностей развития товарных отношений, она изменяла лишь свою структуру. Налоговые отношения как система начали формироваться достаточно поздно. Французские ученые связывают формирование налогового права как самостоятельной системы норм с временами Французской буржуазной революции. Теория налогового права начала появляться тогда, когда теория гражданско-правового обязательства была уже разработана в деталях. С точки зрения исторической ретроспективы нет оснований для того, чтобы отказываться от возможности возникновения и развития правовой категории «налоговое обязательство».

Более того, исторически термин «обязательство» не мог использоваться при регулировании отношений, в которых участвует государство, поскольку такого подхода к налоговым правоотношениям государство научным деятелям не позволило бы. Это также объясняется неразвитостью правового регулирования в сфере налогообложения, отсутствием прав и гарантий их реализации у налогоплательщиков. Только на современном этапе в России началось бурное развитие налогового права и совершенствование механизма налогообложения. Отсюда возникла необходимость разработки правовых категорий, технико-юридических приемов для регулирования правоотношений в сфере налогообложения.

Как и гражданское право, налоговое право призвано регулировать отношения, возникающие в ходе воспроизводственного оборота — в процессе производства, обмена, распределения и производственного потребления. Как справедливо отмечает М.В. Карасева, «главным доказательством возможности существования юридической категории „налоговое обязательство“ наряду с гражданско-правовым обязательством является их общая экономическая основа». Экономическая функция налогового обязательства состоит в опосредованном распределении имущества (в стоимостной форме), созданного в производстве и реализованного в процессе обмена, в то время как гражданско-правового — «в опосредованном перемещении имуществ и иных результатов труда из сферы производства в сферу обращения и через последнюю — в сферу потребления».

Речь идет не о распространении на налоговые обязательственные отношения норм о гражданско-правовых обязательствах, а о разработке отраслевого понятия «налоговое обязательство». Обязательство как правовая форма может использоваться для регулирования иных общественных отношений. «Более широкое использование обязательственно-правовой формы, распространение ее за рамки гражданско-правовых отношений возможно при определенных объективных и субъективных условиях. В подобных случаях происходит не расширение сферы действия норм гражданского законодательства, а использование формы, сложившейся в области гражданского права и получившей относительную самостоятельность. Не распространение обязательств как институтов гражданского права на иные общественные отношения, а использование обязательства как особой правовой категории, правовой формы… Правовая категория — более широкое и в то же время абстрактное понятие, выражающее определенную закономерность в правовой организации общественных отношений. Правовой институт тесно связан с отраслью права. Правовая категория стоит как бы над системой отраслей права.» Так, в административном праве немало внимания уделяется проблеме административного договора в системе административного права.

Использование обязательства в качестве правовой формы для отношений, не регулируемых гражданским законодательством, связано с определенным преобразованием этой формы, появлением признаков, которые отличаются от признаков гражданско-правовых обязательств. Так, в Бюджетном кодексе РФ установлены расходные и бюджетные обязательства.

Отрасли публичного права, в том числе финансового, в последнее время все активнее используют понятия, свойственные частному праву. Однако это не свидетельствует о том, что финансовое право стремится к стиранию различий отраслей права, напротив, использование категорий частного права позволяет увидеть, уяснить эти различия.

В обязательственном правоотношении обязательство и обязанность соотносятся как целое и его часть. Основанием для отнесения того или иного правоотношения к обязательству служит наличие определенных характерных черт обязательства как межотраслевой категории. Обязательство — это всегда имущественное правоотношение относительного характера, в рамках которого должник обязан совершить определенные действия в пользу кредитора, а последний имеет право требовать исполнения этих обязанностей должником. Обязательство всегда гарантировано мерами государственного принуждения. Для правового регулирования обязательства используются определенные технико-юридические приемы, связанные с порядком исполнения, обеспечения обязательства и его прекращением.

Признаки обязательства свойственны и определенным видам налоговых правоотношений, прежде всего основному, в рамках которого публично-территориальное образование реализует свое право на получение суммы налога. Обязательственный характер имеют следующие производные налоговые правоотношения:

* обеспечительные — правоотношение, в рамках которого уплачиваются пени, проценты за несвоевременный возврат излишне полученных налоговых платежей, и правоотношение, основанное на заключении договоров залога или поручительства;
* возникающие в связи с излишним получением публично-территориальным образованием сумм налогов, пеней, штрафов.

Обязанность по уплате налога, на которой построен Налоговый кодекс РФ, касается только одной стороны налогового правоотношения — налогового должника. Государство, используя термин «налоговая обязанность», регулирует налоговые обязательственные отношения односторонне, определяя только обязанности налогоплательщика и иных лиц, оставляя, однако, в правовом вакууме другую сторону — само государство.

Налоговое обязательство — урегулированные нормами налогового права общественные отношения, в силу которых налогоплательщик обязан уплатить налог, а публичный субъект вправе требовать от налогоплательщика исполнения своих обязанностей.

Некоторые представители науки финансового права рассматривают налоговое обязательство как правоотношение по уплате налога, которое возникает между налогоплательщиком и государством в лице компетентных органов. Конституционный Суд РФ включил в налоговое обязательство обязанность по уплате не только налога, но и пеней (см. Определения от 05.11.1999 N 195-О, от 04.06.2001 N 130-О и от 06.12.2001 N 257-О). Существует также точка зрения, согласно которой в налоговое обязательство входят не только действия, направленные на уплату налога, но и действия организационного характера, связанные с постановкой на учет в налоговом органе, с получением государственными органами информации о налогоплательщике и др. Отдельно можно выделить материальные и организационные налоговые обязательства.

В налоговом праве существуют следующие виды налоговых обязательств:

* основное, в рамках которого публично-территориальное образование реализует свое право требования на получение в установленный законодательством срок суммы налога;
* обеспечительное, которое делится на охранительное налоговое обязательство, в рамках которого уплачиваются пени, проценты за несвоевременный возврат излишне полученных публично-территориальным образованием сумм налогов, сборов, пеней, штрафов (производно от основного налогового обязательства), и договорное обязательство, вытекающее из заключения договоров залога или поручительства для обеспечения основного налогового обязательства и обязательства по уплате пеней;
* налоговое, возникающее в связи с излишним получением публично-территориальным образованием сумм налогов, сборов, пеней, штрафов.

Важнейшим признаком гражданско-правового обязательства является его имущественный характер. В рамках налогового обязательства частная собственность должника передается кредитору в виде предмета налогового платежа — налога, пеней, а также ему возвращаются излишне выплаченные денежные средства в счет уплаты налога, пеней, штрафа. Налоговое обязательство связано с движением денежных средств, которое происходит между налогоплательщиком, налоговым агентом, с одной стороны, и публично-территориальным образованием — с другой. Налоговое обязательство имеет имущественный характер. Цель налогового обязательства — удовлетворить требования имущественного характера налогового кредитора.

В рамках налогового обязательства зачастую реализуются процедурные права и обязанности, не имеющие имущественного характера. Существование налогового обязательства невозможно без действий по реализации этих прав и обязанностей (например, предоставление документов для проведения камеральной налоговой проверки), а также процедурных правоотношений, в рамках которых они совершаются, являются необходимыми стадиями для достижения цели налогового обязательства. Действия процедурного характера, реализуемые в налоговом обязательстве, не влияют на имущественный характер правоотношения.

И гражданское, и налоговое обязательство носят относительный характер. Исполнение должником своих обязанностей происходит адресно, строго определенным лицам. Налоговое и гражданское обязательства различаются статусом кредитора. В налоговом обязательстве кредитор — это лицо, обладающее властными полномочиями, установившее обязанность по уплате налога и имеющее право требования исполнения этой обязанности, а также право требования компенсации имущественных потерь в случае ненадлежащего исполнения данной обязанности. Исключение составляют обязательства, в которых публично-территориальное образование выступает в качестве налогового должника, обязанного совершить определенные действия в пользу налогового кредитора (налогоплательщика, налогового агента). Это обязательства, возникающие в связи с излишним получением публично-территориальным образованием сумм налогов, пеней, штрафов.

Основные права и обязанности, принадлежащие публично-территориальному образованию как кредитору либо как должнику в налоговом обязательстве, являются для государственных органов правом-обязанностью, поскольку должностные лица государственных органов состоят на службе у государства и призваны реализовывать права и исполнять обязанности государственных органов. Так, в ст. 33 НК РФ к обязанностям должностных лиц налоговых органов отнесена реализация прав и обязанностей налоговых органов. Аналогичный вывод можно сделать относительно иных прав, подлежащих обязательной реализации кредитором в налоговом обязательстве (например, право-обязанность проводить камеральные налоговые проверки, право-обязанность требовать перечисления сборщиками налогов суммы налога).

Некоторые представители финансового права не считают налоговое обязательство относительным правоотношением и выделяют общерегулятивные налоговые правоотношения — связи, выражающие основные конституционные права и обязанности. Обязанность каждого налогоплательщика вовремя уплачивать законно установленные налоги реализуется через абсолютное правоотношение. Эта обязанность всеобщая, и государство вправе требовать ее исполнения от неограниченного круга субъектов. Однако согласно Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Установить налог — значит определить плательщика налога и все его элементы. Государство может требовать уплаты налога только от лиц, подпадающих под категорию «плательщик налога», которая устанавливается законодательством в отношении каждого вида налога. Право требования уплаты налога государство реализует в рамках конкретного правоотношения (налогового обязательства), в котором должник-налогоплательщик четко определен. Структурное отличие абсолютного правоотношения от относительного состоит в том, что в первом всегда индивидуализирована только одна, управомоченная сторона, в то время как обязательства, являясь относительными правоотношениями, «представляют собой правовую связь строго определенных лиц как на управомоченной, так и на обязанной стороне». Всякое обязательство всегда относительно.

Налоговое обязательство, как и гражданское, — это активное правоотношение. В силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие (передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т.п.) либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности (ст. 307 ГК РФ). Но если в гражданском праве на должника возлагается не только обязанность совершения каких-либо действий, но и воздержание от них, то для налогового обязательства это неприемлемо.

Большинство налоговых обязательств сложные по своей структуре, а потому обязанности, связанные с совершением активных действий для достижения цели обязательства, исполняются не только налоговым должником, но и кредитором. Так, публично-территориальное образование совершает активные действия в основном налоговом обязательстве при проведении зачета сумм излишне уплаченного (взысканного) налога, при предоставлении налоговых льгот, исполнении обязанности в случаях, установленных законодательством, по исчислению суммы налога, подлежащей уплате налогоплательщиком. Налоговое обязательство реализуется за счет активных действий участников правоотношений, направленных на удовлетворение имущественных прав налогового кредитора.

Налоговое обязательство является обязательством только с положительным содержанием, потому как обязанные субъекты должны совершить в пользу кредитора определенные действия: уплатить сумму налога, перечислить сумму налога в бюджет (внебюджетный фонд) публично-территориального образования, уплатить пени, возвратить сумму налога и др. Налоговое обязательство не предусматривает воздержания от определенных действий в пользу кредитора. В гражданско-правовом обязательстве присутствует отрицательное содержание — обязанность должника воздержаться от определенных действий. Цели налогового обязательства можно достичь только активными положительными действиями субъектов правоотношения.

Налоговое обязательство всегда обеспечено мерами государственного принуждения. К ним относятся меры защиты, направленные на восстановление нарушенных прав (взыскание налога, пеней, не уплаченных в установленный законодательством срок); обязание в судебном порядке произвести зачет излишне полученных налоговых платежей; взыскание своевременно не возвращенных денежных средств, излишне полученных в качестве налоговых платежей; взыскание процентов за несвоевременный возврат излишне полученных налоговых платежей. Мерами принуждения являются меры ответственности, установленные в законодательстве о налогах и сборах в отношении налогового должника в основном налоговом обязательстве.

Меры государственного принуждения реализуются за рамками налогового обязательства в отдельно возникающих охранительных правоотношениях. На стадии неисполнения налоговой обязанности у публично-территориального образования возникает право-обязанность на принудительное исполнение налоговой обязанности, заключающееся в необходимости привести в действие аппарат государственного принуждения против обязанного лица. Это право-обязанность возникает и реализуется в рамках охранительного правоотношения по принудительному исполнению налоговой обязанности. Реализация обязывающих норм происходит в два этапа: 1) исполнение обязанности по уплате налога и пеней на основании индивидуально-правового акта (требования об уплате сумм налога, пеней); 2) исполнение банком, судебными приставами индивидуально-правового акта о взыскании сумм налога, пеней (решения). Охранительное правоотношение по принудительному исполнению налоговой обязанности направлено на восстановление нарушенного права публично-территориального образования на получение в установленный законодательством срок сумм налога, пеней.

Учитывая особый характер налоговых обязательственных правоотношений, их значимость в жизнедеятельности государства и общества, законодатель установил право публично-территориального образования без обращения в судебные органы в установленных законом случаях на принудительное исполнение налоговой обязанности. В предусмотренных законодательством случаях право-обязанность на принудительное исполнение налоговой обязанности в части взыскания неуплаченной суммы налога можно реализовать только в судебном порядке в рамках процессуальных правоотношений (например, взыскание налога с индивидуального предпринимателя).

Реализация мер государственного принуждения в налоговых обязательствах, где налоговым кредитором является налогоплательщик либо налоговый агент, происходит посредством использования механизма судебной защиты прав.

Налоговая обязанность исполняется добровольно. Правоотношения по принудительному ее исполнению не входят в состав налогового обязательства, а являются способом защиты имущественных прав и направлены на восстановление нарушенного права требования налогового кредитора.

Налоговое обязательство имеет односторонний характер. В гражданско-правовом обязательстве, как правило, правовые возможности субъектов имеют двусторонний характер, что является выражением юридического равенства субъектов гражданского правоотношения. В финансовом праве налоговое обязательство ввиду субординационного характера налоговых правоотношений имеет односторонний характер. Налогоплательщик обязан уплатить налог, а публично-территориальное образование, выступающее на стороне кредитора, не предоставляет ему эквивалента его действиям. В свое время эту особенность налогового обязательства выделил С.Д. Цыпкин: «На одну сторону возлагается только обязанность (уплатить налог), в то время как на другую — только право требовать исполнения этой обязанности». Право требовать исполнения обязательства не обусловливается каким-либо действием управомоченного лица, «тогда как в обязательствах взаимных право одной стороны составляет эквивалент ее действия в пользу другой». М.В. Карасева отмечает, что сугубо односторонний характер налогового обязательства свидетельствует о неравенстве сторон этого обязательства, что является правилом для финансового права. В НК РФ закреплено, что налог — индивидуально безвозмездный платеж (ст. 8). Основное налоговое обязательство определило односторонний характер производных налоговых обязательств.

Налоговое обязательство — сложное правоотношение. В теории права выделяют следующие его виды:

* правоотношение со сложной динамической структурой;
* обычное сложное правоотношение;
* система правоотношений (комплексное правоотношение), в которой центральное правоотношение со сложной структурой сопровождают производные и зависимые от него иные правовые связи.

В зависимости от вида налогового обязательства отличается и его структура. Так, основное налоговое обязательство, договорные налоговые обязательства, обязательства по уплате пеней — это сложные правоотношения. В состав каждого из них входят основное обязательственное правоотношение и производные правоотношения. В рамках основного правоотношения исполняется обязанность по уплате налога, пеней; в рамках производных правоотношений перечисляются сборщиками налогов суммы налогов, пеней, проводятся камеральные налоговые проверки, зачет, а также реализуются иные производные права и обязанности. Обязательства, возникающие в связи с излишним получением публично-территориальным образованием сумм налогов, пеней, штрафов, а также обязательства по уплате процентов за несвоевременный возврат излишне полученных налоговых платежей являются обычными сложными правоотношениями, состоящими из нескольких взаимосвязанных субъективных прав и обязанностей.

Налоговое обязательство является срочным, поскольку исполнение субъектами возложенных на них обязанностей, направленных на получение суммы налога публично-территориальным образованием, осуществляется всегда в установленный законодательством срок. Так, для налогоплательщика и налогового агента сроки уплаты налога устанавливаются отдельно для каждого обязательства по конкретному виду налога. Сроки выражены в установлении налогового периода, отчетного периода и иных сроков уплаты налога в рамках налогового периода. Для сборщиков налогов установлены и определенные сроки, в которые они обязаны произвести действия, направленные на перечисление суммы налога. Обязанности по уплате пеней, возврату, зачету сумм излишне полученных налоговых платежей также исполняются в установленные законом сроки.

В отличие от гражданско-правового обязательства любое налоговое обязательство носит денежный характер — опосредует движение денежных средств от должника к кредитору. Цель налогового обязательства — получение налоговым кредитором предмета налогового платежа. В основном налоговом обязательстве это получение суммы налога; в обязательстве по уплате пеней — получение суммы пеней; в договорном налоговом обязательстве, вытекающем из заключения договора залога, поручительства, — получение сумм налога, пеней; в обязательстве, возникшем в связи с излишним получением сумм налога, пеней, штрафа, — получение излишне уплаченных (взысканных) сумм; в обязательстве по уплате процентов за несвоевременный возврат излишне уплаченных налоговых платежей — получение суммы процентов.

Так как налоговое обязательство является одним из видов финансовых правоотношений, ему свойственны следующие общие признаки финансовых правоотношений:

* оно возникает в особой сфере финансовой деятельности государства;
* является публичным правоотношением;
* существует только в правовой форме;
* является экономическим отношением.

Таким образом, налоговое обязательство — это публичное правоотношение имущественного характера, возникающее в ходе воспроизводственного оборота при формировании налоговых доходов публично-территориального образования, в силу которого обязанное лицо должно совершить определенные действия по передаче управомоченному лицу предмета налогового платежа, а последнее имеет право требования совершения этих действий под угрозой применения мер государственного принуждения в случае неисполнения данных обязанностей.

1. **Основания возникновения, изменения и прекращения налоговой обязанности по оплате налогов и сборов**

Конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы имеет особый публичноправовой характер. В рамках конституционного обязательства по уплате налогов на налогоплательщика возложена обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы, а на кредитные учреждения - обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет.

Статьей 44 НК РФ установлено правило, согласно которому обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах.

Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога (сбора).

Налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законом, в срок, установленный законодательством о налогах и сборах, или досрочно.

Обязанность по уплате налога исполняется в валюте Российской Федерации. Иностранными организациями, а также физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, а также в иных случаях, предусмотренных федеральными законами, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте.

Если обязанность по исчислению и удержанию налога возложена в соответствии с НК РФ на налогового агента, то обязанность налогоплательщика по уплате налога считается выполненной с момента удержания налога налоговым агентом.

Обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается:

* с уплатой налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;
* с возникновением обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и (или) сборах связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора;
* со смертью налогоплательщика или с признанием его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации. В этом случае задолженность по имущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается в пределах стоимости наследственного имущества;
* с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами).

Перечень оснований, по которым обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается, не является исчерпывающим. Называя конкретные основания, прекращающие данную обязанность (уплата налога, смерть налогоплательщика или признание его умершим, ликвидация организации-налогоплательщика), законодатель предусматривает также возможность наличия в актах законодательства о налогах и (или) сборах иных оснований, по которым обязанность по уплате налога и (или) сбора может считаться прекращенной. В действующем законодательстве, например, таким основанием является списание безнадежных долгов по налогам и сборам (ст. 59 НК РФ).

Остановимся более детально на основных случаях прекращения налогового обязательства.

Самым распространенным основанием для прекращения обязанности по уплате налога является непосредственно его уплата.

В соответствии со ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, а при уплате налогов наличными денежными средствами - с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области связи.

Конституционное обязательство по уплате законно установленных налогов и сборов может считаться исполненным в тот момент, когда денежные средства налогоплательщиков поступают на бюджетные счета. В соответствии с постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 г. N 24-П "По делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской" налог считается уплаченным со дня списания кредитным учреждением платежа с расчетного счета налогоплательщика независимо от времени зачисления сумм на соответствующий бюджетный или внебюджетный счет. Однако Конституционный Суд РФ по ходатайству МНС России вынес определение от 25 июля 2001 г. N 138-О, согласно которому выводы, содержащиеся в постановлении Конституционного Суда РФ N 24-П, касаются только добросовестных налогоплательщиков, что предполагает обязанность налоговых органов и других органов государства осуществлять контроль за исполнением налоговых обязательств в установленном порядке, проводить проверку добросовестности налогоплательщиков и банков и, в случаях выявления их недобросовестности, обеспечивать охрану интересов государства, в том числе с использованием механизмов судебной защиты. Таким образом, норма ст. 45 НК РФ рассчитана на добросовестные действия налогоплательщика, направленные на реальное исполнение обязанности по уплате налога, что подтверждено постановлениями Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ.

Налог не признается уплаченным в случае отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд), а также если на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации исполняются в первоочередном порядке, и налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется принудительно путем обращения взыскания на денежные средства налогоплательщика или налогового агента на счетах в банке.

Возникновение обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и (или) сборах связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора. Налоговое обязательство возникает из закона и носит односторонний характер. Установить налог или сбор можно только законом и только путем прямого перечисления в законе существенных элементов налогового обязательства, оговоренных в ст. 17 НК РФ. Кроме этого, законодательством о налогах и сборах могут вводиться определенные основания, вызывающие прекращение обязанности по уплате конкретного налога и сбора. Установление таких обстоятельств в законодательстве является основанием прекращения обязанности по уплате данного налога или сбора.

Смерть налогоплательщика или признание его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации. Согласно ст. 17 ГК РФ способность иметь гражданские права и нести обязанности (гражданская правоспособность) у гражданина возникает в момент его рождения и прекращается смертью. Моментом завершения жизни человека считается такое состояние организма, при котором восстановление его жизнедеятельности уже невозможно. Факт смерти гражданина констатируется соответствующим свидетельством, выданном органами ЗАГСа.

Гражданин может быть по заявлению заинтересованных лиц признан судом безвестно отсутствующим, если в течение года по месту его жительства нет сведений о месте его пребывания.

При невозможности установить день получения последних сведений об отсутствующем началом исчисления срока для признания безвестного отсутствующим считается первое число месяца, следующего за тем, в котором были получены последние сведения об отсутствующем, а при невозможности установить этот месяц - 1 января следующего года (ст. 42 ГК РФ).

Гражданин может быть объявлен судом умершим, если по месту его жительства нет сведений о месте его пребывания в течение 5 лет, а если он пропал без вести при обстоятельствах, угрожавших смертью или дающих основание предполагать его гибель от определенного несчастного случая, - в течение 6 месяцев.

Военнослужащий или иной гражданин, пропавший без вести в связи с военными действиями, может быть объявлен судом умершим не ранее чем по истечении 2 лет со дня окончания военных действий.

Днем смерти гражданина, объявленного умершим, считается день вступления в законную силу решения суда об объявлении его умершим. В случае объявления умершим гражданина, пропавшего без вести при обстоятельствах, угрожавших смертью или дающих основание предполагать его гибель от определенного несчастного случая, суд может признать днем смерти этого гражданина день его предполагаемой гибели (ст. 45 ГК РФ).

Ликвидация организации-налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами). Ликвидация юридического лица влечет его прекращение без перехода прав и обязанностей в порядке правопреемства к другим лицам.

Юридическое лицо может быть ликвидировано:

* по решению его учредителей (участников) либо органа юридического лица;
* по решению суда.

Учредители (участники) юридического лица или орган, принявшие решение о ликвидации юридического лица, обязаны незамедлительно письменно сообщить об этом в уполномоченный государственный орган для внесения в Единый государственный реестр юридических лиц сведений о том, что юридическое лицо находится в процессе ликвидации.

Учредители (участники) юридического лица или орган, принявшие решение о ликвидации юридического лица, назначают ликвидационную комиссию (ликвидатора) и устанавливают порядок и сроки ликвидации в соответствии с действующим законодательством. С момента назначения ликвидационной комиссии к ней переходят полномочия по управлению делами юридического лица.

Ликвидационная комиссия принимает меры к выявлению кредиторов и получению дебиторской задолженности, а также письменно уведомляет кредиторов о ликвидации юридического лица.

Выплата денежных сумм кредиторам ликвидируемого юридического лица производится ликвидационной комиссией в порядке очередности, установленной ГК РФ. Оставшееся после удовлетворения требований кредиторов имущество юридического лица передается его учредителям (участникам), имеющим вещные права на это имущество или обязательственные права в отношении этого юридического лица, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или учредительными документами юридического лица.

Ликвидация юридического лица считается завершенной, а юридическое лицо - прекратившим существование после внесения об этом записи в Единый государственный реестр юридических лиц (ст. 61-63 ГК РФ).

1. **Исполнение налоговой обязанности по налогам и сборам**

Исполнение налоговой обязанности заключается в совершении налогоплательщиком тех действий, которые составляют обязанность данного субъекта, т.е. прежде всего в передаче государству, муниципальному образованию, как правило, в собственность определенного количества денежных средств. Предметом исполнения налоговой обязанности являются деньги: уплата налога, как это следует из ст. 8 НК, производится посредством изъятия из владения и, как правило, собственности обязанного лица именно денег.

# 3.1 Взыскание налога, сбора, пени за счет денежных средств, имущества, находящихся на счетах налогоплательщика

НК РФ исходит из того, что обязанность по уплате налогов и сборов должна исполняться налогоплательщиком добровольно. Однако по отношению к налогоплательщикам (плательщикам сборов), не исполняющим добровольно свои обязанности по уплате налогов (сборов), НК РФ предусматривает возможность принудительного исполнения этой обязанности.

Согласно п. 1 ст. 45 НК РФ взыскание налога с организаций производится в бесспорном порядке, если иное не предусмотрено НК РФ. Взыскание налога с организации не может быть произведено в бесспорном порядке, если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом:

* юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами;
* юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, путем взыскания налога за счет иного имущества налогоплательщика в порядке, предусмотренном ст. 47 и 48 НК РФ.

Статья 47 НК РФ устанавливает ряд условий для обращения взыскания налога, а также пеней за счет имущества налогоплательщика.

Взыскать недоимки по налогам может только налоговый орган, при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (или налогового агента) или отсутствии информации о счетах налогоплательщика (налогового агента), и только в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога.

Обоснованное решение об обращении взыскания на имущество организации выносится руководителем (его заместителем) налогового органа. В этом решении необходимо указать на то, что налогоплательщик имеет неисполненную обязанность по уплате налога и сбора и что взыскать эту задолженность за счет денежных средств, находящихся на счетах данной организации, не представляется возможным из-за отсутствия на них необходимого денежного остатка.

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

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

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

3) наименование и адрес налогоплательщика-организации или налогового агента - организации, на чье имущество обращается взыскание;

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

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

6) дату выдачи указанного постановления.

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

На основании этого решения составляется постановление о взыскании налога (сбора) за счет имущества налогоплательщика, которое направляется судебному приставу-исполнителю. Само взыскание производится судебным приставом в порядке, установленном Федеральным законом от 21 июля 1997 г. N 119-ФЗ "Об исполнительном производстве" (в ред. от 22 августа 2004 г.) с учетом особенностей, предусмотренных НК РФ.

НК РФ определяет собственную очередность обращения взыскания на имущество налогоплательщика-организации. Эта очередность установлена п. 4 ст. 47 НК РФ.

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

1) наличных денежных средств;

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

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

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

5) имущества, переданного по договору во владение, 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.

Взыскание может быть обращено и на имущество, не входящее в эту группу, но при условии, что соответствующие договоры на передачу этого имущества будут расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке (в соответствии с гражданским законодательством - гл. 9 и 29 ГК РФ).

Все исполнительные действия должны быть совершены, и требования, содержащиеся в постановлении, исполнены судебным приставом-исполнителем в двухмесячный срок со дня поступления к нему указанного постановления. Это тот срок, в течение которого должны быть совершены исполнительные действия, включая реализацию имущества и перечисление вырученных средств в бюджет или внебюджетный фонд (п. 3 ст. 47 НК РФ).

В случае взыскания налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации и погашения задолженности налогоплательщика-организации или налогового агента - организации за счет вырученных сумм (п. 5 ст. 47 НК РФ).

Отметим, что должностные лица налоговых органов не вправе приобретать имущество налогоплательщика-организации или налогового агента - организации, реализуемое в порядке исполнения решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации.

Данное правило имеет целью защиту интересов налогоплательщика и позволяет избежать злоупотреблений со стороны должностных лиц налоговых органов, возжелавших приобрести то или иное имущество налогоплательщика. При нарушении этого правила налогоплательщик и заинтересованные государственные органы вправе оспорить неправомерную сделку с этим имуществом как не соответствующую требованиям законодательства и признать ее недействительной в силу ст. 168 ГК РФ.

В случае неисполнения налогоплательщиком - физическим лицом или налоговым агентом - физическим лицом в установленный срок обязанности по уплате налога налоговый орган (таможенный орган) вправе обратиться в суд с иском о взыскании налога за счет имущества, в том числе денежных средств на счетах в банке и наличных денежных средств, данного налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога (ст. 48 НК РФ).

Исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица подается в арбитражный суд (в отношении имущества физического лица, зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя) или в суд общей юрисдикции (в отношении имущества физического лица, не имеющего статуса индивидуального предпринимателя).

Исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица может быть подано в соответствующий суд налоговым органом (таможенным органом) в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

К исковому заявлению о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица может прилагаться ходатайство налогового органа (таможенного органа) о наложении ареста на имущество ответчика в порядке обеспечения искового требования.

Рассмотрение дел по искам о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица производится в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством Российской Федерации или гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица на основании вступившего в законную силу решения суда производится в соответствии с Федеральным законом "Об исполнительном производстве" с учетом особенностей, предусмотренных законодательством РФ, в том числе и НК РФ.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица производится последовательно в отношении:

1) денежных средств на счетах в банке;

2) наличных денежных средств;

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

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

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

6) имущества, переданного по договору во владение, 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;

7) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В случае взыскания налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица обязанность по уплате налога считается исполненной с момента его реализации и погашения задолженности за счет вырученных сумм. С момента наложения ареста на имущество и до перечисления вырученных сумм в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) пени за несвоевременное перечисление налогов не начисляются.

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

# 3.2 Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) при ликвидации и реорганизации юридического лица

Ликвидация юридического лица влечет его прекращение без перехода прав и обязанностей в порядке правопреемства к другим лицам (ст. 61 ГК РФ). ГК РФ в ст. 62-65 регулирует вопросы ликвидации юридического лица и вытекающие из этого имущественные обязательства.

Юридическое лицо может быть ликвидировано:

1) по решению его учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами, в том числе в связи с истечением срока, на который создано юридическое лицо, с достижением цели, ради которой оно создано, или с признанием судом недействительной регистрации юридического лица в связи с допущенными при его создании нарушениями закона или иных правовых актов, если эти нарушения носят неустранимый характер;

2) по решению суда в случае осуществления деятельности без надлежащего разрешения (лицензии) либо деятельности, запрещенной законом, либо с иными неоднократными или грубыми нарушениями закона или иных правовых актов, либо при систематическом осуществлении общественной или религиозной организацией (объединением), благотворительным или иным фондом деятельности, противоречащей его уставным целям, а также в иных случаях, предусмотренных ГК РФ.

Требование о ликвидации юридического лица может быть предъявлено в суд государственным органом или органом местного самоуправления, которому право на предъявление такого требования предоставлено законом.

Решением суда о ликвидации юридического лица на его учредителей (участников) либо орган, уполномоченный на ликвидацию юридического лица его учредительными документами, могут быть возложены обязанности по осуществлению ликвидации юридического лица.

Если стоимость имущества такого юридического лица недостаточна для удовлетворения требований кредиторов, оно может быть ликвидировано только в порядке, предусмотренном ст. 65 ГК РФ, т.е. в порядке банкротства.

Учредители (участники) юридического лица или орган, принявшие решение о ликвидации юридического лица, обязаны незамедлительно письменно сообщить об этом органу, осуществляющему государственную регистрацию юридических лиц и налогоплательщиков.

При ликвидации юридическое лицо обязано сообщить в налоговый орган о принятии решения о ликвидации по установленной форме в десятидневный срок с момента вынесения решения.

Ликвидационная комиссия представляет в налоговый орган:

1) заявление о снятии с учета по установленной форме, где указываются наименование налогового органа, в который подается заявление, дата его представления, наименование и ИНН юридического лица, номер и серия свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, причина снятия с учета;

2) копию распорядительного документа (решение, постановление, приказ) учредителей (участников) или уполномоченного органа либо решение суда о ликвидации и копию распорядительного документа о создании ликвидационной комиссии;

3) промежуточный ликвидационный баланс;

4) свидетельство о постановке на учет в налоговом органе.

Факт снятия с учета юридического лица подтверждается подписью начальника соответствующего учреждения, скрепленной гербовой печатью, на заявлении налогоплательщика о снятии с учета.

Обязанность по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) ликвидируемой организации исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств указанной организации, в том числе полученных от реализации ее имущества (п. 1 ст. 49 НК РФ).

В случае, если денежных средств ликвидируемой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества, недостаточно для исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, причитающихся пеней и штрафов, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, установленных законодательством Российской Федерации (п. 2 ст. 49 НК РФ). При этом очередность исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов при ликвидации организации среди расчетов с другими кредиторами такой организации определяется гражданским законодательством Российской Федерации (п. 3 ст. 49 НК РФ).

Таким образом, обязанности по уплате налогов и сборов ликвидируемой организации исполняются ликвидационной комиссией за счет денежных средств указанной организации, в том числе полученных от реализации ее имущества, а в случае, если указанных средств недостаточно, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, установленных законодательством Российской Федерации.

Согласно ст. 64 ГК РФ при ликвидации юридического лица требования его кредиторов удовлетворяются в следующей очередности:

1) в первую очередь удовлетворяются требования граждан, перед которыми ликвидируемое юридическое лицо несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью, путем капитализации соответствующих повременных платежей;

2) во вторую очередь производятся расчеты по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, и по выплате вознаграждений по авторским договорам;

3) в третью очередь удовлетворяются требования кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества ликвидируемого юридического лица;

4) в четвертую очередь погашается задолженность по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды;

5) в пятую очередь производятся расчеты с другими кредиторами в соответствии с законом.

При ликвидации банков или других кредитных учреждений, привлекающих средства граждан, в первую очередь удовлетворяются требования граждан, являющихся кредиторами банков или других кредитных учреждений, привлекающих средства граждан.

Требования каждой очереди удовлетворяются после полного удовлетворения требований предыдущей очереди. При недостаточности имущества ликвидируемого юридического лица оно распределяется между кредиторами соответствующей очереди пропорционально суммам требований, подлежащих удовлетворению, если иное не установлено законом.

Требования кредиторов, не удовлетворенные из-за недостаточности имущества ликвидируемого юридического лица, считаются погашенными. Погашенными считаются также требования кредиторов, не признанные ликвидационной комиссией, если кредитор не обращался с иском в суд, а также требования, в удовлетворении которых решением суда кредитору отказано.

Порядок погашения налоговой задолженности ликвидируемой организации установлен п. 4 ст. 49 НК РФ.

Если ликвидируемая организация имеет суммы излишне уплаченных этой организацией налогов или сборов и (или) пеней, штрафов, то указанные суммы подлежат зачету в счет погашения задолженности ликвидируемой организации по налогам, сборам (пеням, штрафам) налоговым органом в порядке, установленном гл. 12 НК РФ, не позднее одного месяца со дня подачи заявления налогоплательщика-организации.

Подлежащая зачету сумма излишне уплаченных налогов и сборов (пеней, штрафов) распределяется по бюджетам и (или) внебюджетным фондам пропорционально общим суммам задолженности по налогам и сборам (пеням, штрафам) перед соответствующими бюджетами и (или) внебюджетными фондами.

Следовательно, при наличии у ликвидируемой организации недоимки по налогам в бюджеты другого уровня сумма излишне уплаченного в федеральный бюджет налога возврату ликвидируемой организации не подлежит.

При отсутствии у ликвидируемой организации задолженности по исполнению обязанности по уплате налогов и сборов, а также по уплате пеней и штрафов сумма излишне уплаченных этой организацией налогов и сборов (пеней, штрафов) подлежит возврату этой организации не позднее одного месяца со дня подачи заявления налогоплательщика-организации.

Если ликвидируемая организация имеет суммы излишне взысканных налогов или сборов, а также пеней и штрафов, то указанные суммы подлежат возврату налогоплательщику-организации в порядке, установленном гл. 12 НК РФ, не позднее одного месяца со дня подачи заявления налогоплательщика-организации.

Обращаем внимание на то, что п. 5 ст. 78 НК РФ предусмотрено, что налоговые органы вправе самостоятельно произвести зачет в случае, если имеется недоимка по другим налогам.

Реорганизация юридического лица (слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование) может быть осуществлена по решению его учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами.

В случаях, установленных законом, реорганизация юридического лица в форме его разделения или выделения из его состава одного или нескольких юридических лиц осуществляется по решению уполномоченных государственных органов или по решению суда.

Если учредители (участники) юридического лица, уполномоченный ими орган или орган юридического лица, уполномоченный на реорганизацию его учредительными документами, не осуществят реорганизацию юридического лица в срок, определенный в решении уполномоченного государственного органа, суд по иску указанного государственного органа назначает внешнего управляющего юридическим лицом и поручает ему осуществить реорганизацию этого юридического лица.

В случаях, установленных законом, реорганизация юридических лиц в форме слияния, присоединения или преобразования может быть осуществлена лишь с согласия уполномоченных государственных органов.

Юридическое лицо считается реорганизованным, за исключением случаев реорганизации в форме присоединения, с момента государственной регистрации вновь возникших юридических лиц.

Правопреемники реорганизуемых организаций представляют в налоговый орган вместо ликвидационного баланса копии свидетельств о государственной регистрации реорганизованных организаций и передаточный акт (при слиянии, присоединении, преобразовании) или разделительный баланс (в случае разделения).

При реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с момента внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица.

При слиянии юридических лиц права и обязанности каждого из них переходят к вновь возникшему юридическому лицу в соответствии с передаточным актом.

При присоединении юридического лица к другому юридическому лицу к последнему переходят права и обязанности присоединенного юридического лица в соответствии с передаточным актом.

При разделении юридического лица его права и обязанности переходят к вновь возникшим юридическим лицам в соответствии с разделительным балансом.

При выделении из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц к каждому из них переходят права и обязанности реорганизованного юридического лица в соответствии с разделительным балансом.

При преобразовании юридического лица одного вида в юридическое лицо другого вида (изменении организационно-правовой формы) к вновь возникшему юридическому лицу переходят права и обязанности реорганизованного юридического лица в соответствии с передаточным актом (ст. 57-58 ГК РФ).

Обязанность по уплате налогов реорганизованного юридического лица исполняется его правопреемником (правопреемниками) в порядке, установленном НК РФ.

Исполнение обязанностей по уплате налогов реорганизованного юридического лица возлагается на его правопреемника (правопреемников) независимо от того, были ли известны до завершения реорганизации правопреемнику (правопреемникам) факты и (или) обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения реорганизованным юридическим лицом указанных обязанностей. При этом правопреемник (правопреемники) должен уплатить все пени, причитающиеся по перешедшим к нему обязанностям.

На правопреемника (правопреемников) реорганизованного юридического лица возлагается также обязанность по уплате причитающихся сумм штрафов, наложенных на юридическое лицо за совершение налоговых правонарушений до завершения его реорганизации.

Правопреемник (правопреемники) реорганизованного юридического лица при исполнении возложенных на него НК РФ обязанностей по уплате налогов и сборов пользуется всеми правами, исполняет все обязанности в порядке, предусмотренном для налогоплательщиков.

Реорганизация юридического лица не изменяет сроков исполнения его обязанностей по уплате налогов правопреемником (правопреемниками) этого юридического лица.

При слиянии нескольких юридических лиц их правопреемником в части исполнения обязанности по уплате налогов признается возникшее в результате такого слияния юридическое лицо.

При присоединении одного юридического лица к другому юридическому лицу правопреемником присоединенного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов признается присоединившее его юридическое лицо.

При разделении юридические лица, возникшие в результате такого разделения, признаются правопреемниками реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов.

При наличии нескольких правопреемников доля участия каждого из них в исполнении обязанностей реорганизованного юридического лица по уплате налогов определяется в порядке, предусмотренном гражданским законодательством.

Если разделительный баланс не позволяет определить долю правопреемника реорганизованного юридического лица либо исключает возможность исполнения в полном объеме обязанностей по уплате налогов каким-либо правопреемником и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанностей по уплате налогов, то по решению суда вновь возникшие юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налогов реорганизованного лица.

При выделении из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц правопреемства по отношению к реорганизованному юридическому лицу в части исполнения его обязанностей по уплате налогов не возникает. Если в результате выделения из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц налогоплательщик не имеет возможности исполнить в полном объеме обязанность по уплате налогов и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанности по уплате налогов, то по решению суда выделившиеся юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налогов реорганизованного лица.

При преобразовании одного юридического лица в другое правопреемником реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанностей по уплате налогов признается вновь возникшее юридическое лицо.

Сумма налога, излишне уплаченная юридическим лицом до реорганизации, подлежит зачету налоговым органом в счет исполнения правопреемником (правопреемниками) обязанности по уплате налога реорганизованного юридического лица по другим налогам, пеням и штрафам за налоговое правонарушение. Зачет производится в срок не позднее 30 дней со дня завершения реорганизации в порядке, установленном гл. 12 НК РФ.

Подлежащая зачету в счет исполнения обязанности по уплате налога реорганизованного юридического лица по другим налогам, пеням и штрафам сумма излишне уплаченного этим юридическим лицом налога распределяется по бюджетам и (или) внебюджетным фондам пропорционально общим суммам задолженности по другим налогам указанного юридического лица перед соответствующими бюджетами и (или) внебюджетными фондами.

При отсутствии у реорганизуемого юридического лица задолженности по исполнению обязанности по уплате налога, а также по уплате пеней и штрафов сумма излишне уплаченного этим юридическим лицом налога (пеней, штрафов) подлежит возврату его правопреемнику (правопреемникам) не позднее одного месяца со дня подачи правопреемником (правопреемниками) заявления в установленном порядке. При этом сумма излишне уплаченного налога (пеней, штрафов) юридическим лицом до его реорганизации возвращается правопреемнику (правопреемникам) реорганизованного юридического лица в соответствии с долей каждого правопреемника, определяемой на основании разделительного баланса.

Если реорганизуемое юридическое лицо имеет суммы излишне взысканных налогов, а также пеней и штрафов, то указанные суммы подлежат возврату его правопреемнику (правопреемникам) не позднее одного месяца со дня подачи заявления правопреемником (правопреемниками). При этом сумма излишне взысканного налога (пеней, штрафов) юридическим лицом до его реорганизации возвращается правопреемнику (правопреемникам) реорганизованного юридического лица в соответствии с долей каждого правопреемника, определяемой на основании разделительного баланса.

**3.3 Обязанности банков по исполнению поручений на перечисление налогов и сборов и решений о взыскании налогов и сборов**

Статья 46 НК РФ определяет процедуру принудительного взыскания налогов, сборов и пеней с организаций, являющихся налогоплательщиками (плательщиками сборов) или налоговыми агентами, за счет средств, находящихся у этих организаций на банковских счетах.

Бесспорное взыскание денежных средств с банковских счетов организации производится по решению налогового органа путем направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика или налогового агента, инкассового поручения (распоряжения) на списание и перечисление в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика или налогового агента.

Одновременно с вынесением решения о списании денежных средств со счетов организации налоговый орган вправе вынести решение о приостановлении расходных операций по счетам.

Согласно ст. 76 НК РФ 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.

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

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

Решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке подлежит безусловному исполнению банком и 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 решения о взыскании налога. Это решение направляется налоговым органом банку с одновременным уведомлением налогоплательщика-организации и передается под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения этого решения.

Решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного для исполнения обязанности по уплате налога, но не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога. 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 или налогового агента причитающейся к уплате суммы налога.

Решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) в срок не позднее 5 дней после вынесения решения. Однако хотелось бы отметить то обстоятельство, что нарушение пятидневного срока не влечет каких-либо правовых последствий, и законодатель вообще не предусматривает какую-либо ответственность за неуведомление или несвоевременное уведомление налогоплательщика о вынесенном решении о взыскании налога.

После вынесения решения налоговым органом о взыскании налога (сбора, пени) за счет средств, находящихся на банковских счетах, инкассовое поручение (распоряжение) на перечисление налога в соответствующий бюджет и (или) внебюджетный фонд направляется в банк, где открыты счета налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента.

Инкассовое поручение (распоряжение) налогового органа на перечисление налога должно содержать указание на те счета налогоплательщика или налогового агента, с которых должно быть произведено перечисление налога, и сумму, подлежащую перечислению.

Следует обратить внимание, что законодатель не ограничивает число банковских счетов, с которых могут быть списаны денежные средства организации, т.е. в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок налоговый орган может направить инкассовые поручения на списание средств со всех известных налоговым органам банковских счетов организации. При этом банк, получивший инкассовое поручение, обязан безусловно исполнить это поручение, установленное гражданским законодательством Российской Федерации, не пытаясь оценить целесообразность исполнения поручения.

Согласно ст. 855 ГК РФ при наличии на счете денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех требований, предъявленных к счету, списание этих средств со счета осуществляется в порядке поступления распоряжений клиента и других документов на списание (календарная очередность), если иное не предусмотрено законом.

При недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание денежных средств осуществляется в следующей очередности:

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

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

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

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

5) в пятую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;

6) в шестую очередь производится списание по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Списание средств со счета по требованиям, относящимся к одной очереди, производится в порядке календарной очередности поступления документов.

Взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) и (или) валютных счетов налогоплательщика или налогового агента, за исключением ссудных и бюджетных счетов.

Взыскание налога с валютных счетов налогоплательщика или налогового агента производится в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях по курсу Центрального банка РФ на дату продажи валюты. При взыскании средств, находящихся на валютных счетах, руководитель (его заместитель) налогового органа одновременно с инкассовым поручением направляет поручение банку на продажу не позднее следующего дня валюты налогоплательщика или налогового агента.

Для того чтобы отрицательные последствия от бесспорного взыскания налога (сбора) были минимальны и чтобы это не отразилось на нормальном ведении хозяйственной деятельности налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента, НК РФ определяет виды счетов, с которых не могут быть бесспорно взысканы денежные средства, а именно: не может быть обращено взыскание на денежные средства, находящиеся на ссудных и бюджетных счетах, а также на депозитных счетах налогоплательщика или налогового агента, если не истек срок действия депозитного договора.

При отсутствии денежных средств на расчетном (текущем) или валютном счете, а также при отсутствии иного имущества, на которое можно было бы обратить бесспорное взыскание, налоговый орган вправе потребовать принудительного исполнения обязанности по уплате налога за счет средств, находящихся на ссудных и бюджетных счетах, но только в судебном порядке.

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

Инкассовое поручение (распоряжение) налогового органа на перечисление налога исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения (распоряжения), если взыскание налога производится с рублевых счетов, и не позднее двух операционных дней, если взыскание налога производится с валютных счетов, поскольку это не нарушает порядка очередности платежей, установленного гражданским законодательством Российской Федерации.

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

Недостаток денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента влечет за собой применение к налогоплательщику (плательщику сбора) или налоговому агенту другой разновидности взыскания налога или сбора - взыскания налога (сбора) за счет иного имущества организации.

Следует обратить внимание, что обращение взыскания на иное имущество организации не является основанием для отзыва налоговым органом инкассового поручения, ранее направленного в банк.

1. **Обеспечение исполнения налоговой обязанности по уплате налогов и сборов**

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[[1]](#footnote-1) 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 залогу 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.

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.

**Заключение**

Уплата налогов (сборов) является конституционной обязанностью лиц, выступающих в налоговых прароотношениях в качестве налогоплательщиков или плательщиков сборов. В ст. 57 Конституции РФ, в частности, говорится: "Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы".

Содержание обязанности по уплате налогов и сборов заключается в наличии у налогоплательщика (плательщика сбора) правовой обязанности уплатить законно установленный, правильно исчисленный, в определенном размере, с соблюдением установленного порядка и срока налог или сбор.

Не всякий налог (сбор), установленный и введенный на той или иной территории по выраженной в соответствующем акте воле государства или территориально-административного образования (например, субъекта РФ или муниципалитета), порождает возникновение у указанных в нем в качестве налогоплательщиков лиц обязанность уплатить такой налог (сбор).

Важнейшим критерием выступает законность установления нового налога или сбора. Еще в 1997 г. КС РФ отметил, что "налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, т. е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства. Конституционный принцип уплаты только законно установленных налогов (он же основной принцип налогового права - законности и определенности налогового обязательства) развивается:

* в п. 1 ст. 17 НК РФ, где перечислены элементы налогообложения, при определении которых в совокупности налог может считаться установленным законодателем;
* Постановление КС РФ от 11 ноября 1997 года № 16-П "По делу о проверке конституционности статьи 11 прим 1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года "О государственной границе Российской Федерации" в ред. от 19 июня 1997 года" // СЗ РФ. 1997, № 46. Ст. 5339.
* в п. 6 ст. 3 НК РФ, в соответствии с которым "при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения", а также "ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными Налоговым кодексом Российской Федерации признаками налогов и сборов, не предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации, либо установленные в ином порядке, чем это определено Налоговым кодексом Российской Федерации".

Налог считается установленным только при наличии юридического факта определенности налоговой обязанности, то есть когда в совокупности определены налогоплательщики и следующие обязательные элементы налогообложения:

* объект налогообложения; налоговая база; налоговый период;
* налоговая ставка; порядок исчисления налога;
* порядок и сроки уплаты налога.

При установлении сборов в качестве обязательных элементов должны быть определены:

* плательщики сборов;
* объект обложения;
* облагаемая сбором база; ставка сбора.

Таким образом, если законодатель не установил или не определил хотя бы один из перечисленных обязательных элементов налогообложения, налог не должен считаться установленным, и обязанность по его уплате не возникает.

Помимо вышеперечисленных существенных (или обязательных) элементов налогообложения существуют и дополнительные (или факультативные) элементы юридического состава налога. Так, в необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Исполнение налоговой обязанности обеспечивается силой государствен­ного принуждения, осуществляемого налоговыми органами, а в необходимых случаях и органами налоговой полиции. За неисполнение рассматриваемой обязанности налогоплательщик несет ответственность, вплоть до уголовной. С учетом системообразующего характера и значения обязанности налогоплательщиков (или плательщиков сборов) участвовать в расходах государства отдельные авторы кратко именуют обязанность по уплате налога (сбора) общим термином "налоговая обязанность". Это узкий подход к определению понятия "налоговая обязанность налогоплательщика или плательщика сбора".

Поэтому следует помнить, что рассматриваемая обязанность является главной, конституционной, но не единственной налоговой обязанностью налогоплательщиков и плательщиков сборов.

* Иные обязанности указанных лиц, предусмотренные, в частности, нормами ст. 23 НК РФ, также являются налоговыми по своей сути, так как проистекают из налоговых правоотношений и установлены действующим налоговым законодательством. К ним, например, относятся:обязанность встать на учет в налоговых органах, если такое требование содержится в НК РФ;
* вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законода­тельством о налогах и сборах;
* представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах, а также бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете" и т. д.

Эти обязанности носят по отношению к основной конституционной обязанности налогоплательщиков и плательщиков сборов – обязанности по уплате налогов (сборов) - производный и обеспечительный характер. Поэтому понятие "налоговая обязанность налогоплательщика или плательщика сбора" включает в себя как обязанность по уплате налогов (сборов), так и иные обязанности участников налоговых правоотношений, установленные налоговым законодательством.

Обязанность по уплате налога (сбора) возникает, изменяется и прекращается при наличии определенных оснований, которые устанавлива­ются НК РФ. Исполнение обязанности по уплате налога (сбора) может осуществляться добровольно и принудительно.

Обязанность по уплате конкретного налога (сбора) возникает у налогоплательщика и плательщика сбора с момента появления у него объекта налогообложения, которым могут являться: имущество, операции по реализации товаров (работ, услуг), стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), прибыль, доход либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога (п. 1 ст. 38 части первой НК РФ). При этом:

* стоимостная характеристика объекта налогообложения означает, что он может выражаться в денежной сумме;
* количественная - характеризует объект налогообложения количеством вещей, объединенных определенным родовым признаком (например, послевоенный налог на плодовые деревья на приусадебных участках, взимавшийся в зависимости от количества таких деревьев);
* физическая - используется, к примеру, при установлении и взимании транспортного налога, когда за основу расчета подлежащего уплате налога берется мощность двигателя транспортного средства, исчисляемая в лошадиных силах, либо объем двигателя, исчисляемый в кубических сантиметрах.

Под основными видами объектов налогообложения понимаются:

* имущество;
* деятельность налогоплательщика по реализации товаров, работ, услуг;
* экономические результаты такой деятельности, в частности: прибыль, доход;
* иные объекты.

Каждый налог имеет самостоятельный объект обложения. Объекты федеральных, региональных и местных налогов определяются исключительно федеральным законодателем. Это одна из гарантий недопущения многократного налогообложения, когда один и тот же объект облагается несколькими налогами одновременно. Приостановление обязанности по уплате налогов и сборов осуществляется в отношении налогоплательщиков - физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а принадлежащих им денежных средств - недостаточными для исполнения указанной обязанности. Обязанность по уплате налогов приостанавливается по решению налогового органа. При принятии в установленном порядке решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов возобновляется со дня принятия указанного решения (п. 3 ст. 51 НК РФ).

Обязанность по уплате налога (сбора) прекращается при наступлении хотя бы одного из нижеуказанных юридических фактов:

* уплаты налога (сбора) - своевременного и в полном объеме исполнения налогоплательщиком (плательщиком сбора) своей налоговой обязанности путем перечисления исчисленной в установленном порядке суммы налога в соответствующий бюджет;
* смерти налогоплательщика или признания его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством (исключение из данного общего правила: задолженность по имущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается в пределах стоимости наследственного имущества);
* ликвидации организации-налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами) за счет оставшихся денежных средств, в том числе полученных от реализации ее имущества;
* наступления иных обстоятельств, с которыми законодательство связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора (л. 3 ст. 44 НК РФ).

Если иное не предусмотрено налоговым законодательством, налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога. Уплата налога за третье лицо (друга, мужа, сослуживца или тещу) не допускается. Естественно, обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный налоговым законодательством (не возбраняется и досрочная уплата налога).

**Библиографический список:**

1. **Конституция Российской Федерации: Официальный текст. - М.: Айрис Пресс, 2004**
2. **Гражданский кодекс. Часть I, II. – М.: изд-во ЮРИСТ-М, 1996Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1. Часть 2 (с внесенными изменениями)**
3. **Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая): По состоянию на 1 октября 2006 г. (вкл. изменен., вступающие в силу с 1 января 2007 г.). – Новосибирск: Сиб. унив. изд-во, 2006**
4. **Закон РФ от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»**
5. **Балакина А.П., Кваша Ю.Ф., Зрелов А.П. и др. Налоговый кодекс РФ: Постатейный комментарий общей части. Книга 2 (ст. 69-142) / Под общ. ред. Кваши Ю.Ф. – М.: «Налоговый вестник», 2003**
6. **Демин А.В. Налоговое право России: Учеб. пособие / А.В.Демин; Федер. агентство по образованию; Краснояр. гос. ун-т; Юрид. ин-т. - Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.**
7. **Шиндяпина М.Д. Стадии юридической ответственности. - М., 1998**
8. **Электронно-правовая система «Консультант Плюс»**
9. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27.12.91 №2118-1 (в ред. Федерального закона от 31.12.01 № 198-ФЗ
10. Налоговый Кодекс РФ, часть 2, с дополнениями от 01.01.2002 г. в соответствии с Федеральным Законом от 06.08.2001 г. №110-ФЗ.
11. Александров И.М. Налоги и налогообложение. М.: Дашков и К, 2003.- 296 с.
12. Региональные и местные налоги и сборы. М.: Бератор-Пресс, 2002. – 136 с.
13. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. Учебник для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Книжный мир, 2000. – 457с.
14. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2000. –429с.
1. В данном и других случаях под понятием банк имеются в виду все кредитные организации, получившие соответствующую лицензию ЦБ РФ. [↑](#footnote-ref-1)