Содержание

Введение

Глава 1 Понятие, основания возникновения и прекращения налоговой обязанности

1.1 Понятие налоговой обязанности

1.2 Исполнение налоговой обязанности

1.3 Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности

Глава 2 Зачет и возврат излишне уплаченных налогов, сборов или пени

2.1 Изменение срока уплаты налога, сбора или пени

2.2 Отдельные особенности исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

Глава 3 Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов при реорганизации юридического лица

3.1 Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов при ликвидации организации

3.2 Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов безвестно отсутствующего физического лица

3.3 Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов недееспособного физического лица

Глава 4 Меры принудительного исполнения обязанности по уплате налога (сбора)

4.1 Общие правила взыскания налога, сбора, пени

4.2 Бесспорное взыскание налога за счет денежных средств организации на банковских счетах

4.3 Бесспорное взыскание налога за счет имущества организации

4.4 Взыскание налога на основании судебного решения

Заключение

Список литературы

# Введение

Налоговая обязанность представляет одну из важнейших категорий налогового права, относительно которой складывается большинство налоговых правоотношений.

Налоговый кодекс рассматривает налоговую обязанность в качестве модели, некоего образца правомерного поведения лиц, обязанных уплачивать налоги и сборы. Вместе с тем законодательное закрепление состава юридических фактов, лежащих в основе возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога (сбора), а также механизма исполнения данной обязанности, придает налогообложению «прозрачность», позволяющую обязанным лицам четко видеть границы своего правового статуса в имущественных отношениях с государством.

В отличие от Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» НК выделяет из общей совокупности обязанностей налогоплательщиков (плательщиков сборов) исполнение обязанности по уплате налогов и сборов в отдельную главу.

Главной обязанностью налогоплательщиков является уплата налогов или сборов. В этой связи представляется необходимым рассмотреть отдельно вопросы, касающиеся возникновения, изменения и прекращения налоговой обязанности, ее исполнения и соответствующих способов обеспечения.

Налоговая обязанность является одной из разновидностей обязанностей, которые возлагает государство на своих подданных — физических лиц и организации. Заключается она в обязанности заплатить в определенном размере и в установленный срок налог или сбор. Определенное сходство с налоговой обязанностью проявляют, например, воинская повинность, обязательная сдача (продажа) государству добытых из недр драгоценных металлов или репатриация и продажа валютной выручки на внутреннем рынке. Отличительной особенностью налоговой обязанности является то, что предусматривается она законодательством о налогах и сборах, а ее исполнение обеспечивается силой государственного принуждения, осуществляемого налоговыми органами и органами налоговой полиции.

Обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных законодательством о налогах и сборах (ч. 1 ст. 44 НК РФ).

Объектом исследований является исполнение и способы обеспечения налоговой обязанности.

К предмету исследования можно отнести понятие налоговой обязанности.

Цель работы: раскрыть причины случаев неисполнения налоговой обязанности.

К задачам проведенного исследования можно отнести следующие:

1.Анализ способов обеспечения налоговой обязанности;

2.Анализ налогового законодательства о налоговой обязанности и способах ее обеспечения.

**Глава 1 Понятие, основания возникновения и прекращения налоговой обязанности**

**1.1 Понятие налоговой обязанности**

Законодатель учел недостатки предыдущих нормативных актов и дал возможность рассматривать налоговую обязанность в двух аспектах: широком и узком.

Налоговая обязанность в широком аспекте включает комплекс мер должного поведения налогоплательщика, определенных ст. 23 НК.

Налоговая обязанность в узком аспекте представляет часть налоговых обязанностей налогоплательщика и состоит в реализации конституционно установленной меры должного поведения по уплате законно установленных налогов и сборов. Исполнение налоговой обязанности — это первоочередная обязанность по отношению к иным имущественным обязанностям налогоплательщика, которая определяет развитие иных налоговых правоотношений. Одновременно исполнение обязанности по уплате налогов и сборов является сложным юридическим фактом, поскольку предполагает целую систему обязанностей налогоплательщика: встать на учет в налоговом органе, вести налоговый учет, самостоятельно исчислить налоговую базу и определить на ее основе сумму налога перечислить налог в соответствующий бюджет и т.д.

Сущность исполнения налоговой обязанности заключается в уплате налога или сбора. Содержание налоговой обязанности, составляют императивные нормы-требования государства об уплате соответствующих налогов или сборов. Однако механизм реализации исполнения налоговой обязанности допускает и элементы диспозитивности, разрешая, в частности, договорные процедуры между налогоплательщиком и уполномоченным органом государства.

Обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК или иным нормативным правовым актом о налогах и сборах. Данное положение имеет два значения. Во-первых, по отношению к исполнению налоговой обязанности закрепляет принцип дозволенного поведения. Согласно НК законными считаются только действия налогоплательщика, прямо предписанные законодательством о налогах и сборах. Во-вторых, обеспечивает налогоплательщику гарантии соблюдения его прав со стороны налоговых органов, поскольку основания возникновения, изменения и прекращения налоговых обязанностей выступают объектом налогового контроля. Следовательно, налоговые органы могут контролировать какие-либо действия только в пределах дозволенного налоговым законодательством.

Первичным элементом налоговой обязанности является момент, с которого данная обязанность начинает существовать. Налоговое законодательство связывает обязанность уплаты налога с моментом возникновения обстоятельств, предусматривающих уплату конкретного налога или сбора.

Фактически налоговая обязанность устанавливается по каждому виду налога, поскольку дли каждого налога или сбора момент возникновения обязанности по уплате налога и сроки ее реализации определяются по-разному.

Сумма налога, подлежащая уплате за налоговый период, исчисляется налогоплательщиком самостоятельно на основании налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. Следовательно, основанием возникновения налоговой обязанности служит налоговая база. Не являются основаниями возникновения налоговой обязанности финансово-хозяйственная деятельность налогоплательщика и сам объект налогообложения. Ведение финансово-хозяйственной деятельности или приобретение объекта налогообложения выступают основаниями для возникновения обязанности по исчислению суммы соответствующего налога, но не по ее уплате. Уплате будет подлежать сумма, оставшаяся от объекта налогообложения после применения необходимых вычетов и налоговых льгот.

Относительно некоторых налогов юридический факт, лежащий в основе обязанности по уплате этих налогов, состоит не только из материальных\* но и из процессуальных обстоятельств. Так, в случаях, предусмотренных налоговым законодательством РФ, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. В этих случаях не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет плательщику налоговое уведомление. К подобным налогам7, в частности, относятся налог на имущество физических лиц, земельный налог, налог на доходы физических лиц. Правоотношения по уплате подобных налогов возникают на основании фактического состава (сложного юридического факта), составными частями которого выступают налоговая база и нормативный акт налогового органа. Необходимость наличия сложного юридического факта всегда указывается в гипотезе налогового закона.

Исполнение налоговой обязанности четко определено временными рамками. Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Изменение срока уплаты налога допускается только по правилам, предусмотренным НК. При уплате налогов со сложным юридическим составом (т.е. когда расчет налоговой базы производится налоговым органом) налоговая обязанность возникает не ранее даты получения налогового уведомления. Нарушение срока уплаты налога влечет начисление пени.

Срок уплаты налога является одним из обязательных элементов закона о налоге и должен быть определен по каждому налогу или сбору. Вместе с тем в определенных случаях налоговые органы имеют право изменять сроки уплаты налогов, но только в порядке, предусмотренном НК. Например, при создании, ликвидации или реорганизации организации в отношении тех налогов, по которым налоговый период составляет календарный месяц или квартал, возможно изменение сроков уплаты налогов по согласованию с налоговым органом.

Согласно п. 2 ст. 45 НК основанием для прекращения налоговой обязанности является наступление одного из следующих обстоятельств:

1. уплата налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;
2. возникновение обстоятельств, с которыми налоговое законодательство связывает прекращение обязанности по уплате данного налога или сбора;
3. смерть налогоплательщика или признание его умершим в установленном порядке. Задолженность по поимущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается в пределах стоимости наследственного имущества;
4. ликвидация организации налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами).

Кроме названных обстоятельств, самостоятельными юридическими фактами, на основании которых прекращается налоговая обязанность, являются: списание безнадежных долгов по налогам и сборам в порядке, определенном ст. 59 НК; уплата налога за налогоплательщика его поручителем согласно ст. 74 НК.

**1.2 Исполнение налоговой обязанности**

Налоговая обязанность, как и любая другая обязанность, прекращается надлежащим исполнением. Исполнением налоговой обязанности считается уплата налога в полной сумме и в установленный срок.

По общему правилу ст. 45 НК налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога.

По общему правилу российским налоговым законодательством не допускается уплата налогов третьими лицами, поэтому различные «налоговые оговорки», перевод долга по налоговым платежам и подобные соглашения являются ничтожными и не влекут правовых последствий. Нарушение данного запрета не снимает с самого налогоплательщика обязанности по уплате причитающихся налогов.

В исключительных случаях, установленных только налоговым законодательством, исполнение налоговой обязанности может быть возложено на других лиц. Например, возможны ситуации возложения обязанности по исчислению, удержанию и перечисления налогов в бюджет на налоговых агентов (ст. 24 НК), уплата налога правопреемником реорганизованного предприятия (ст. 50 НК), уплата налогов через законного или уполномоченного представителя (ст. 26 НК), уплата налога за налогоплательщика его поручителем (ст. 74 НК).

Срок исполнения налоговой обязанности устанавливается налоговым законодательством применительно к каждому конкретному налогу. Налогоплательщику не запрещается уплатить соответствующий налог досрочно, т.е. после возникновения налоговой обязанности, но до наступления установленного законодательством срока уплаты.

Неисполнение физическим лицом или организацией налоговой обязанности в добровольном порядке является основанием для направления налоговым органом, органом государственного внебюджетного фонда или таможенным органом налогоплательщику требования об уплате причитающегося налога. Образовавшаяся в результате неуплаты или неполной уплаты налоговая недоимка взыскивается за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, а также путем обращения взыскания на иное имущество обязанного лица. Следовательно, при выявлении налоговой недоимки налоговые органы или уполномоченные органы первоначально должны направить налогоплательщику требование о ликвидации образовавшегося долга перед казной и причитающейся пени, а только затем — в случае неисполнения этого требования — применять меры принуждения.

Наличие данного положения в ст. 45 НК свидетельствует о том, что уплата налога может пониматься в двух значениях:

- в качестве действия самого налогоплательщика (добровольного или на основании требования уполномоченных органов государства);

- в качестве действия налогового или иного уполномоченного органа по взысканию неуплаченного (не полностью уплаченного) налога.

По общему правилу моментом исполнения налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) своей обязанности по уплате налога служит момент предъявления в банк поручения на уплату налога. Аналогичное правило применяется и относительно налогов, уплачиваемых наличными денежными средствами. Вместе с тем в зависимости от способа уплаты и порядка взимания налоговая обязанность может быть исполнена:

- в порядке зачета переплаченной ранее суммы налога согласно ст. 78 НК;

- при взимании налога у источника выплаты налоговая обязанность считается выполненной с момента удержания обязательного платежа налоговым агентом.

Следовательно, НК также различает уплату налога как действие самого налогоплательщика и реальное перечисление налога в бюджет и как действие банка, обслуживающего плательщика налога (сбора). Исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога посредством предъявления в банк надлежаще оформленного и обеспеченного денежными средствами платежного поручения влечет прекращение налогового правоотношения между налогоплательщиком и государством (муниципальным образованием) и возникновение бюджетных отношений. Однако относительно определения момента уплаты налога нормы НК имеют приоритет над нормами бюджетного законодательства. Согласно п. 1 ст. 40 Б К налоговые доходы считаются уплаченными доходами соответствующего бюджета с момента, определяемого налоговым законодательством. Таким образом, момент уплаты налога может определяться только в соответствии с нормами НК.

В соответствии с НК, ГК (ст. 140), Федеральным законом от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» (ст. 27) и Федеральным законом от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (ст. 1) налоги и сборы уплачиваются только в валюте Российской Федерации — рублях. Уплата обязательных платежей, в том числе иностранными лицами, в иностранной валюте не допускается.

Налоговое законодательство устанавливает различный, зависящий от статуса налогоплательщика порядок принудительного взыскания налога. Относительно организаций предусмотрен бесспорный порядок. Взыскание налогов с физических лиц производится в судебном порядке. Вместе с тем НК исключает возможности применения бесспорного взыскания налогов с организаций при наличии одного из следующих условий:

- обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами, или юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика;

- пропуска налоговым органом установленного срока на принятие решения о бесспорном взыскании налога.

Принудительное исполнение налоговой обязанности (взыскание налога) производится по решению налогового органа посредством направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика или налогового агента, инкассового поручения на списание и перечисление в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств. До вынесения решения о принудительном взыскании налоговой недоимки налоговый орган обязан уведомить налогоплательщика об образовавшейся задолженности перед казной и предложить добровольно погасить недостающие налоговые платежи.

Однако налоговым законодательством не установлен предельный срок, в течение которого налоговый орган может ожидать добровольного исполнения налоговой обязанности. Истечение дополнительного срока уплаты налога служит основанием для вынесения налоговым органом решения о принудительном (бесспорном) взыскании налога. Данное решение должно быть вынесено не позднее 60 дней с момента истечения дополнительного срока на уплату налога. Пропуск налоговым органом этого срока влечет невозможность бесспорного взыскания налога, и дальнейшее принудительное исполнение налоговой обязанности возможно только в судебном порядке.

Обязательным правилом бесспорного взыскания налоговой недоимки является необходимость уведомления налогоплательщика со стороны налоговых органов о вынесенном решении и его содержании в срок не позднее пяти дней после вынесения подобного нормативного акта.

Направленное в банк инкассовое поручение на перечисление налога в соответствующий бюджет подлежит безусловному исполнению банком не позднее одного операционного дня в очередности, установленной ст. 855 ГК. Применяя названную норму ГК, следует учитывать, что Постановлением Конституционного Суда РФ от 23.12.1997 № 21-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации» правило абз. 4 п. 2 ст. 855 ГК признано неконституционным.

Постановление Конституционного Суда РФ послужило основанием для фактического изменения очередности исполнения банком инкассового поручения налогового органа. Начиная с 1999 г. и до настоящего времени применяется порядок списания денежных средств со счета налогоплательщика, определяемый ежегодными законами о федеральном бюджете. В частности, ст. 37 Федерального закона от 30.12.2001 № 194-ФЗ «О федеральном бюджете на 2002 год» устанавливает, что в целях обеспечения поступления доходов в бюджеты всех уровней бюджетной системы Российской Федерации впредь до внесения в соответствии с Постановлением Конституционного Суда РФ от 23.12.1997 № 21-П изменений в п. 2 ст. 855 ГК установить, что при недостаточности денежных средств на счете налогоплательщика для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание средств по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджеты всех уровней бюджетной системы Российской Федерации и бюджеты государственных внебюджетных фондов, а также перечисление или выдача денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), производятся в порядке календарной очередности поступления указанных документов после перечисления платежей, отнесенных ст. 855 ГК к первой и второй очереди.

Налоговый орган вправе выставить инкассовое поручение как на рублевый, так и на валютный счет налогоплательщика. Налоговый кодекс не допускает обращения взыскания на ссудные, депозитные и бюджетные счета налогоплательщиков или налоговых агентов.

В случае недостаточности или отсутствия денежных средств, находящихся на банковском счете, для погашения налоговой недоимки налоговый орган вправе принять одно из двух решений:

- продолжить обращение взыскания на банковский счет по мере поступления на него денежных средств;

- взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика или налогового агента.

Взыскание налога или сбора за счет иного имущества налогоплательщика осуществляется в различных правовых режимах, зависящих от организационно-правового статуса частного субъекта.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика — организации или налогового агента — организации производится на основании решения, вынесенного руководителем (его заместителем) налогового органа. Данное решение подписывается руководителем (его заместителем) налогового органа, заверяется гербовой печатью и в течение трех дней направляется судебному приставу-исполнителю, который осуществляет исполнительное производство по общим правилам, установленным Федеральным законом от 21.07.1997 № 119-ФЗ «Об исполнительном производстве», но с учетом особенностей, предусмотренных налоговым законодательством.

Налоговым кодексом устанавливается двухмесячный срок для совершения судебным приставом-исполнителем исполнительных действий, направленных на взыскание суммы налоговой недоимки.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика — организации или налогового агента — организации производится в определенной последовательности. В первую очередь обращается взыскание на наличные денежные средства.

Затем подлежит взысканию имущество, непосредственно не участвующее в производственном цикле организации, в частности ценные бумаги, валютные ценности, непроизводственные помещения, легковой автотранспорт, предметы дизайна служебных помещений.

В третью очередь налоговая недоимка удовлетворяется за счет готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих или не предназначенных для прямого участия в производстве. При недостаточности для погашения налогового долга денежных средств, вырученных по результатам обращения взыскания на перечисленное имущество, реализуются сырье и материалы, предназначенные для непосредственного участия в производстве, а также основные средства организации — станки, оборудование, здания, сооружения.

В последнюю очередь подлежит изъятию и реализации в счет погашения налоговой недоимки имущество, переданное по договору во владение, пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество. Однако обращение взыскания на такое имущество возможно при условии, что для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога соответствующие договоры между недоимщиком и другими лицами были расторгнуты или признаны недействительными в порядке, установленном действующим налоговым и гражданским законодательством.

Относительно взыскания налога, сбора или пени за счет имущества налогоплательщика — физического лица определены судебные процедуры в порядке искового производства.

Исковое заявление о взыскание налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица подается в течение шести месяцев после истечения срока, установленного налоговым органом для добровольного исполнения налоговой обязанности. Подсудность подачи искового заявления в данной ситуации соответствует общему правилу: исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица или налогового агента — физического лица, являющихся индивидуальными предпринимателями, подается в арбитражный суд. Исковые заявления о взыскании налоговой задолженности за счет имущества иных физических лиц подаются в суд общей юрисдикции. Согласно подсудности иска дело о взыскании налогового долга рассматривается в рамках арбитражного или гражданского процессов.

Последовательность обращения взыскания на имущество налогоплательщика — физического лица соответствует очередности взыскания налога за счет имущества налогоплательщика — организации или налогового агента — организации.

Не подлежит взысканию имущество налогоплательщика (налогового агента), предназначенное для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи.

Взыскание налога или сбора за счет имущества налогоплательщика или налогового агента осуществляется в два этапа. Во-первых, имущество должно быть реализовано судебным приставом-исполнителем. При этом НК запрещает должностным лицам налоговых органов приобретать имущество, реализуемое в порядке исполнения решения о принудительном взыскании налога. Во-вторых, за счет вырученных денежных сумм должна быть погашена налоговая задолженность частного субъекта. Налоговая обязанность физического лица или организации считается исполненной только при выполнении названных условий.

Характерные особенности исполнения налоговой обязанности установлены относительно ликвидируемых и реорганизуемых организаций.

Исполнение обязанности по уплате налогов, сборов, а также пеней и штрафов при ликвидации организации отличается от общего порядка:

а) наличием налогового представителя ликвидируемой организации в лице ликвидационной комиссии. Однако возложение на ликвидационную комиссию исполнения обязанности ликвидируемой организации по уплате налогов не означает изменения стороны в налоговом правоотношении. Обязанным субъектом и, следовательно, надлежащим ответчиком будет оставаться сама ликвидируемая организация;

б) применением порядка субсидиарной ответственности учредителей (участников) ликвидируемой организации по ее налоговым долгам. Данная особенность означает, что в случае недостаточности денежных средств ликвидируемой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества, для исполнения в полном объеме обязанности по уплате налогов и сборов, причитающихся пеней и штрафов, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) этой организации;

в) очередностью исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов: задолженность по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды погашается в четвертую очередь (ст. 64 ГК).

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов при реорганизации юридического лица возлагается на его правопреемника, который признается таковым в соответствии с гражданским законодательством. Вместе с тем НК устанавливает различные способы перехода налогового долга, зависящие от содержания налоговой обязанности реорганизуемой организации. Так, задолженность по налогам и причитающиеся пени подлежат безоговорочному погашению правопреемником независимо от того, были ли известны правопреемнику факты и обстоятельства неисполнения (не-надлежащего исполнения) реорганизованным юридическим лицом своих налоговых обязанностей. При этом правопреемник обязан уплатить все пени, причитающиеся по перешедшим к нему обязанностям.

В отличие от сумм неуплаченных налогов и пеней налоговые санкции правопреемник обязан уплатить только при условии, что данные штрафы были наложены на реорганизуемое лицо до завершения его реорганизаций.

**1.3 Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности**

Своевременное и полное исполнение налоговой обязанности является конституционной обязанностью каждого физического лица или организации. Однако по различным причинам налогоплательщику не всегда удается выполнить финансовые обязательства перед государством, а некоторые субъекты сознательно заслоняются от участия в формировании государственной (муниципальной) казны. Тем самым государство вынуждено гарантировать поступление налоговых платежей посредством применения к имуществу налогоплательщика мер, установленных, гл. 11 НК.

Налоговый кодекс содержит следующий закрытый перечень способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: залог имущества, поручительство, пеня, приостановление операций по счетам в банке, наложение ареста на имущество налогоплательщика.

Глава 11 НК, устанавливающая правовые режимы мер обеспечения в налоговом праве, имеет общее название «Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов», в то время как приостановление операций по счетам в банке и наложение ареста на имущество налогоплательщика отнесено законодательством к способам обеспечения исполнения решения о взыскании налога. Тем самым способы обеспечения исполнения налоговой обязанности понимаются в широком и узком значениях.

В широком смысле способы исполнения. налоговой обязанности включают всю совокупность мер правового воздействия, перечисленных п. 1 ст. 72 НК.

В узком смысле исполнение налоговой обязанности обеспечивается залогом имущества, поручительством и пеней. Приостановление операций" по счетам в банке и наложение ареста на имущество налогоплательщика гарантирует исполнение решения налогового органа о взыскании налога.

Относительно налогов и сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, таможенные органы могут применять и другие способы обеспечения исполнения налоговой обязанности. Согласно ст. 122 Таможенного кодекса уплата таможенных платежей обеспечивается залогом товаров и транспортных средств, банковской гарантией, внесением на депозит определенной денежной суммы.

Применяемые налоговым правом способы обеспечения исполнения налоговой обязанности носят исключительно имущественный характер, поскольку направлены на восстановление нарушенных фискальных прав государства и призваны гарантировать государству реальное надлежащее выполнение налогоплательщиком возложенных денежных обязанностей.

В налоговом праве обеспечение исполнения обязанности осуществляется способами, традиционно используемыми в гражданском обороте. Залог имущества, поручительство и пеня перешли в налоговое законодательство из гражданского; приостановление операций по счету и наложение ареста на имущество должника перенесены из гражданско-процессуального и арбитражно-процессуального законодательства.

В отличие от гражданского законодательства НК не допускает применение иных способов обеспечения исполнения налоговой обязанности, кроме перечисленных п. 1 ст. 72. Тем самым обеспечение налоговой обязанности иным способом, хотя и регулируемым законодательством (например задатком), будет ничтожным.

Залог имущества. Обязанность по уплате налогов и сборов может обеспечиваться залогом в случае изменения сроков исполнения налоговой обязанности.

Правовой режим залога в налоговых отношениях регулируется гражданским законодательством, если иное не предусмотрено налоговым законодательством. Таким образом, в данной ситуации налоговое законодательство выступает специальным по отношению к нормам гражданского права.

Юридическое значение залога в налоговых отношениях выражается в осуществлении налоговой обязанности за счет стоимости заложенного имущества. Залог имущества оформляется договором, сторонами в котором выступают налоговый орган (залогодержатель) и налогоплательщик либо иное третье лицо, действующее в интересах налогоплательщика (залогодатель).

Налоговую обязанность возможно обеспечить залогом двух видов: без передачи заложенного имущества налоговому органу и с передачей имущества. Второй вид залога называется закладом.

В случае нарушения налоговой обязанности, обеспеченной залогом, налоговый орган вправе реализовать предмет залога и погасить финансовый долг налогоплательщика перед государством. Тем самым отношения залога имущества предоставляют государству в лице налоговых органов возможность требовать исполнения налоговой обязанности посредством продажи заложенного имущества и передачи ему в приоритетном порядке вырученных денежных средств. Однако сумма перечисляемых в доход государства денежных средств не может быть больше суммы налоговой обязанности.

Поручительство. Налоговая обязанность в случае изменения сроков ее исполнения может быть обеспечена поручительством.

Юридическое значение поручительства в налоговых отношениях заключается в том, что поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней. В случае неисполнения налогоплательщиком своей налоговой обязанности, обеспеченной договором поручительства, налоговый орган получает возможность получить причитающиеся налоги не с налогоплательщика, а с его поручителя, который, как предполагается, имеет более устойчивое финансовое положение. Тем самым неисполнение налогоплательщиком своих фискальных обязательств перед государством влечет и ответственность его поручителя. Однако принудительное взыскание с поручителя суммы налоговой недоимки и начисленных пеней возможно для налоговых органов только в судебном порядке.

В рамках одного налогового обязательства могут выступать несколько поручителей, которые отвечают по долгам налогоплательщика солидарно, если иное не предусмотрено договором поручительства. Поручителем может быть как физическое, так и юридическое лицо.

При исполнении поручителем своих обязанностей по договору налогового поручительства он приобретает право регрессного требования от налогоплательщика уплаченных им сумм, а также процентов по этим суммам и возмещения убытков, возникших в связи с исполнением налоговой обязанности плательщика налогов.

Гарантией соблюдения прав поручителя в налоговых отношениях является обязанность налоговых органов предоставить по требованию поручителя документы подтверждающие факт невыполнения налогоплательщиком налоговой обязанности, а также сумму возникшей недоимки.

В отличие от гражданских правоотношений в налоговых отношениях поручитель обязуется исполнить налоговую обязанность налогоплательщика в полном объеме, а не в части. Если поручитель сам нарушает сроки исполнения налоговой обязанности, то начисляемая на сумму задолженности пеня также будет подлежать оплате поручителем.

Пеня. Налоговое законодательство считает пеней денежную сумму, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов и сборов в сроки, более поздние, чем установленные законодательством о налогах и сборах.

Необходимо учитывать, что налоговое законодательство рассматривает пеню в двух аспектах: в качестве способа обеспечения исполнения налоговой обязанности и в качестве штрафной налоговой санкции.

Как способ обеспечения налоговой обязанности пеня направлена на гарантирование своевременного и полного внесения налога в соответствующий бюджет.

Особенностью правового режима пени является возможность ее применения независимо от вины налогоплательщика, а также иных способов обеспечения налоговой обязанности. Пеня уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер, гарантирующих уплату налогов, а также от наложения мер ответственности за нарушение налогового законодательства.

Начисление пени начинается со следующего за установленным налоговым законодательством дня уплаты налога или сбора и продолжается ежедневно до дня погашения налогоплательщиком налоговой недоимки. Таким образом, сумма пени может превышать сумму долга по основной налоговой обязанности.

Налоговым кодексом установлено правило, согласно которому пени не могут начисляться на сумму недоимки, которую налогоплательщик не смог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции по банковскому счету плательщика налогов или наложен арест на его имущество. Вместе с тем не приостанавливает начисление пеней подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки), налогового кредита или инвестиционного налогового кредита.

Уплата пени может быть произведена налогоплательщиком двумя способами: одновременно с уплатой суммы основного долга (налоговой недоимки) и после уплаты полной суммы причитающихся налогов. При недостаточности денежных средств на счете налогоплательщика в приоритетном порядке погашается налоговая недоимка.

Так же как и налоговая недоимка, пени могут быть уплачены налогоплательщиком добровольно или (в случае отсутствия надлежащего исполнения) взысканы в принудительном порядке. С организаций пени взыскиваются в бесспорном порядке, с физических лиц — только по решению суда.

Отнесение пени к обеспечительным способам обусловлено ее имущественно-восстановительным (компенсационным) характером, наличие которого было отмечено Постановлением Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции"». В частности, Конституционный Суд указал, что пеня в налоговых отношениях рассматривается как определенная компенсация потерь государственной казны в результате недополучения вовремя сумм налогов. Тем самым в налоговых отношениях пеня выполняет правовосстановительную функцию, а в качестве способа обеспечения налоговой обязанности носит скорее характер устрашения, нежели гарантии.

В случае превышения пени размера налоговой недоимки она превращается в налоговую санкцию и приобретает штрафную функцию.

Приостановление операций по счетам налогоплательщика. Юридическое значение приостановления операций по счетам налогоплательщика в банке означает временное прекращение обслуживающим банком всех расходных операций по данному счету независимо от величины остатка денежных средств и их соразмерности сумме налоговой недоимки.

Приостановление операций по счету относится к процессуальным способам обеспечения исполнения решения налогового органа о взыскании налога. Наличие подобного способа и его использование гарантирует реальность исполнения налогоплательщиком своей налоговой обязанности.

Операции по счету приостанавливаются в следующих случаях:

- если налогоплательщик — организация не выполнил в установленные сроки требование налогового органа об уплате причитающихся налогов;

- если налогоплательщик — организация или налогоплательщик - индивидуальный предприниматель не представили в налоговый орган налоговой декларации в течение двух недель по истечении установленного срока;

- при отказе налогоплательщика — организации или налогоплательщика — индивидуального предпринимателя представить налоговые декларации в налоговый орган.

Решение о приостановлении счета может быть принято только руководителем (его заместителем) налогового органа. Причем НК относит принятие такого решения к исключительной компетенции того налогового органа, который направил налогоплательщику требование об уплате налога. Вынесенное решение о применении рассматриваемой меры обеспечения налоговой обязанности направляется налоговым органом банку с одновременным уведомлением налогоплательщика о подобном решении.

Банк обязан безусловно принять решение налогового органа к исполнению и немедленно приостановить операции по счету своего клиента - налогоплательщика. Налоговый кодекс категорично запрещает банку открывать налогоплательщику, в отношении которого налоговым органом принято решение о приостановлении операций по счету, новые счета. Нарушение установленного запрета образует состав налогового правонарушения и служит основанием для привлечения банка к налоговой ответственности. При этом банк не несет ответственности за убытки, которые возникли у налогоплательщика по причине приостановления операций по счету.

Решение о приостановлении операций по счету налогоплательщика отменяется налоговым органом в течение одного дня с момента представления налогоплательщиком документов, подтверждающих полное выполнение налоговой обязанности или представление налоговой декларации. Арест имущества — это процессуальный способ обеспечения исполнения решения налогового органа о взыскании налога. Юридическая сущность ареста имущества заключается в ограничении права собственности налогоплательщика — организации в отношении принадлежащего ему имущества.

Арест имущества применяется относительно налогоплательщиков, не исполняющих в установленные сроки обязанности по уплате налогов и сборов. Обязательным условием применения данной меры обеспечения решения налогового органа является наличие у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что недобросовестный налогоплательщик предпримет меры к сокрытию имущества или будет скрываться сам.

Права на арестованное имущество могут быть ограничены полностью или частично. Полным арестом имущества признается ограничение прав собственника относительно распоряжения арестованным имуществом. При этом владеть и пользоваться указанным имуществом налогоплательщик может только с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. Частичный арест имущества предполагает такое ограничение права собственности налогоплательщика, при котором владение, пользование и распоряжение имуществом допускается с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. Несоблюдение порядка владения, пользования и распоряжения арестованным имуществом образует состав налогового правонарушения и влечет применение к виновному соответствующих санкций. Налоговым законодательством в качестве гарантии соблюдения прав собственника — налогоплательщика установлено ограничение относительно объема арестованного имущества. Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения налоговой обязанности.

Решение об аресте имущества принимается в форме постановления руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа. Отменить данное решение вправе тот же налоговый или таможенный орган, который его вынес. Основанием для отмены ареста имущества выступает прекращение обязанности налогоплательщика по уплате налогов. Постановление о наложении ареста на имущество

может быть отменено вышестоящим налоговым или таможенным органом, а также судом. Режим ареста имущества прекращает действие в результате принудительного исполнения налоговой обязанности путем реализации этого арестованного имущества.

**Глава 2 Зачет и возврат излишне уплаченных налогов, сборов или пени**

В некоторых случаях налогоплательщик исполняет свою налоговую обязанность в несколько большем объеме, чем причитается в соответствии с действующим налоговым законодательством. Переплата налогов, сборов или пени может произойти по различным причинам, наиболее распространенными из которых являются расчетные ошибки, добросовестное заблуждение о ставках налога (сбора) или ставки рефинансирования ЦБ России, неверная сумма недоимки, указанная налоговым органом и т.д. Результатом подобных ошибок становится перечисление в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд денежной суммы в большем, чем причитается, размере.

Относительно переплаты обязательных платежей налоговое законодательство предусматривает два варианта восстановления имущественных прав налогоплательщика: зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм.

По общему правилу зачет и возврат излишне уплаченной суммы налога (сбора) или пени производится налоговым органом без начисления процентов на эту сумму. Исключение составляет п. 9 ст. 78 НК, согласно которому возвращаемая налогоплательщику сумма налога (сбора) включает проценты за пользование чужими денежными средствами при условии, что налоговым органом нарушен месячный • срок на возврат переплаченной суммы.

Факт переплаты налога может быть установлен как налогоплательщиком, так и налоговым органом. Обязанностью фискального органа является сообщение налогоплательщику о каждом факте излишней уплаты налога и о размере суммы этой переплаты: Налоговые органы обязаны сообщать о переплате не позднее одного месяца со дня обнаружения такого факта, таможенные — в течение десяти дней.

Практика финансовой деятельности показывает, что налоговым органам не всегда возможно достоверно установить

факт переплаты налога. В подобных ситуациях, предполагающих переплату налога, налоговый орган вправе предложить налогоплательщику провести совместную выверку уплаченных налогов. Результаты совместной проверки финансовой деятельности налогоплательщика оформляются актом и подписываются соответственно налоговым органом и налогоплательщиком.

При установлении данного факта зачет излишне уплаченных денежных сумм осуществляется одним из двух способов — по письменному заявлению налогоплательщика либо на основании решения, вынесенного налоговым органом по собственной инициативе.

Зачет излишне уплаченных налогов в счет будущих платежей осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика. Подобное заявление рассматривается налоговым органом в течение пяти дней с момента получения, и по результатам рассмотрения выносится решение. Принятие налоговым органом положительного решения возможно только при условии, что будущие платежи предназначены для зачисления в тот же бюджет (внебюджетный фонд), что и переплаченная сумма. О результатах рассмотрения обращения налогоплательщика и о вынесенном решении налоговые органы обязаны проинформировать заявителя не позднее двух недель со дня подачи заявления о зачете.

Переплата налога не означает лишения налогоплательщика права собственности на излишне перечисленные в доход казны денежные суммы. Вместе с тем налоговым законодательством ограничивается право частного субъекта по распоряжению переплаченной суммой, поскольку п. 5 ст. 78 НК устанавливает направления ее использования: излишне уплаченная или излишне взысканная сумма налога засчитывается в счет предстоящих налоговых платежей, на уплату пеней или погашение недоимки. Налогоплательщик вправе сам указать в своем заявлении на то обстоятельство, которое следует погасить за счет образовавшейся переплаты.

Если налогоплательщик не имеет задолженностей перед бюджетной системой или внебюджетными фондами, то переплаченная денежная сумма подлежит возврату. Налоговым законодательством установлены различные механизмы возврата излишне уплаченных и излишне взысканных налогов (сборов) или пеней.

Возврат излишне уплаченных налогов возможен исключительно на основании письменного заявления налогоплательщика. Налоговое законодательство определяет срок давности для подачи подобного заявления — три года со дня уплаты излишней суммы налога (сбора) или пени. В случае, когда сумма переплаты налога превышает имеющуюся у налогоплательщика недоимку или задолженность по пеням, вначале производится зачет переплаченной суммы и налоговых задолженностей. Возврату будет подлежать только оставшаяся разница.

Излишне уплаченные денежные суммы подлежат возврату в течение одного месяца со дня подачи налогоплательщиком соответствующего заявления. Возврат производится за счет средств того бюджета (внебюджетного фонда), в доходную часть которого была произведена переплата.

возврат излишне взысканных налоговых платежей осуществляется на основании установленного факта переплаты обязательных платежей, который произошел в результате исполнения налогоплательщиком решения налогового органа. Механизм возврата излишне взысканных налоговых сумм предусматривает административный и судебный способы. Обратиться в налоговый орган с заявлением о возврате суммы налога налогоплательщик имеет право в течение одного месяца со дня, когда ему стало известно о факте излишнего взыскания денежной суммы в счет налоговых платежей. Установленный срок является пресекательным, поскольку по истечении одного месяца налогоплательщик лишается права возврата переплаченных платежей в административном порядке. Дальнейшая защита имущественного права налогоплательщика относительно возврата излишне взысканного налога осуществляется в судебном порядке. Исковое заявление может быть подано в суд в течение трех лет, начиная со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания.

Налоговый орган обязан рассмотреть письменное обращение налогоплательщика о возврате излишне взысканных сумм в течение двух недель со дня регистрации этого заявления. По результатам рассмотрения заявления начальником (его заместителем) налогового органа выносится решение. В случае признания налоговым органом факта излишнего взыскания налогов неправомерно начисленные суммы подлежат возврату налогоплательщику с начислением на них процентов по ставке рефинансирования ЦБ России. неправомерно взысканные суммы возвращаются за счет средств того бюджета, в доход которого они были зачислены.

В целях защиты нарушенных прав налогоплательщиков законодательством определены сроки возврата излишне взысканных: денежных сумм: налоговый орган обязан возвратить сумму переплаты не позднее одного месяца со дня принятия соответствующего решения начальником (его заместителем) налогового органа или вынесения решения судом.

Гарантией своевременного возврата излишне взысканных сумм налогов служит правило п. 4 ст. 79 НК, согласно которому проценты на данную сумму начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата.

**2.1 Изменение срока уплаты налога, сбора или пени**

Исполнение налоговой обязанности не всегда возможно осуществить в сроки, установленные законодательством о налогах и сборах. В целях недопущения нарушения налогового законодательства в части образования налоговой недоимки п. 4 ст. 21 НК предоставляет налогоплательщикам право получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит. Механизм реализации данного положения представляет изменение срока исполнения налоговой обязанности и регулируется гл. 9 НК.

Изменение срока исполнения налоговой обязанности — это перенос срока уплаты налога, сбора или пени на более поздний срок на условиях, устанавливаемых налоговым законодательством.

В правоотношениях по изменению срока исполнения налоговой обязанности участвуют три стороны: финансовые государственные или муниципальные органы общей компетенций, налоговые органы, а также налогоплательщик, претендующий на изменение срока уплаты налога, сбора или пени (заинтересованное лицо).

В соответствии с принципами налогового федерализма и самостоятельности органов местного самоуправления существует разграничение налоговой компетенции между территориальными органами государства и муниципальных образований относительно принятия решений об изменении срока уплаты налога или сбора.

По общему правилу решение вопросов изменения сроков исполнения налоговой обязанности по федеральным налогам входит в компетенцию Минфина России. Относительно изменения сроков уплаты региональных или местных налогов решения принимаются соответствующими финансовыми органами субъекта РФ или муниципального образования:

Учитывая специфику уплаты налоговых платежей при перемещении товаров через границу Российской Федерации, право изменения сроков исполнения налоговой обязанности относительно этих налогов, сборов или причитающейся пени принадлежит Государственному таможенному комитету РФ или уполномоченным им таможенным органам.

Особенности взимания государственной пошлины обусловили и порядок изменения сроков по ее уплате. Органами, в компетенцию которых входит принятие решения об изменении срока уплаты государственной пошлины, являются уполномоченные органы, осуществляющие контроль за платежом данного вида.

Правом изменения срока исполнения налоговой обязанности по налогам и сборам, поступающим во внебюджетные фонды, обладают органы соответствующих внебюджетных фондов.

Второй стороной в правоотношениях относительно изменения срока исполнения налоговой обязанности выступает налогоплательщик. Законодательство о налогах и сборах не устанавливает каких-либо ограничений по видам налогов, применительно к которым возможно изменение сроков их уплаты. Вместе с тем Налоговым кодексом определяются обстоятельства, наличие хотя бы одного из которых исключает изменение срока уплаты налога.

Срок уплаты налога не может быть изменен, если в отношении заинтересованного лица:

- возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах;

- проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении, связанном с нарушением законодательства о налогах и сборах;

- имеются достаточные основания полагать, что это лицо воспользуется изменением срока исполнения налоговой обязанности для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы Российской Федерации на постоянное жительство.

Также исключается возможность изменения срока исполнения налоговой обязанности, если налогоплательщик уклоняется от обеспечения отсрочки или рассрочки по уплате налога, т.е. не предоставляет в залог свое имущество или поручительство третьего лица.

Срок исполнения налоговой обязанности может быть изменен относительно всей суммы причитающегося налога либо только ее части. Изменение срока уплаты налога не означает отмену существующей или возникновение новой налоговой обязанности налогоплательщика. Однако выполнение налоговой обязанности в более поздние сроки образует сумму задолженности фискально-обязанного лица перед бюджетом (внебюджетным фондом), поэтому на неуплаченную сумму налога начисляются проценты по ставке рефинансирования ЦБ России. Тем самым перенос срока исполнения налоговой обязанности фактически означает представление налогоплательщику возмездного кредита со стороны государства за счет средств того бюджета или внебюджетного фонда, в доход которого должны были поступить неуплаченные вовремя налоги.

Возмездность (платность) изменения срока уплаты налогов исключается в тех случаях, когда своевременному исполнению налоговой обязанности препятствовали обстоятельства непреодолимой силы либо у государства (муниципального образования) имеется финансовый долг перед налогоплательщиком в виде задержки финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа.

Предоставление возможности изменения срока исполнения налоговой обязанности способствует сохранению финансового равновесия фискально-обязанного лица, но вместе с тем создает угрозу для государства (муниципального образования) неполучения либо недополучения суммы причитающихся налоговых платежей. В качестве гарантии своевременного погашения фискальной задолженности перед бюджетом или внебюджетным фондом налоговым законодательством предусмотрены способы обеспечения изменения срока уплаты налога в виде залога имущества или поручительства.

Формой изменения срока уплаты налога или сбора может быть отсрочка, рассрочка, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит. Какие-либо иные способы, предоставляющие налогоплательщику возможность более поздней уплаты налогов, сборов или пеней, налоговым законодательством не предусмотрены и, следовательно, не подлежат применению.

Отсрочка по уплате налога представляет собой изменение срока исполнения налоговой обязанности с единовременном погашением налогоплательщиком суммы задолженности.

Рассрочка по уплате налога заключается в предоставлении налогоплательщику возможности изменить срок исполнения налоговой обязанности с последующей поэтапной уплатой суммы задолженности. Погашение налоговой задолженности посредством рассрочки платежа осуществляется частями с установленной периодичностью, но в любом случае срок погашения последней суммы части налога не должен превышать шести месяцев.

Налоговый кредит предоставляет изменение срока уплаты налога на срок от трех месяцев до одного года.

Отсрочка или рассрочка уплаты налога могут быть предоставлены по одному или нескольким видам обязательных платежей на срок не менее одного, но не более шести месяцев. Течение срока изменения исполнения налоговой обязанности начинается с момента наступления общего срока уплаты налога.

Отсрочка или рассрочка уплаты налога, а также налоговый кредит предоставляются на основании письменного заявления заинтересованного лица. Подобное заявление составляется в двух экземплярах, один из которых подается в соответствующий уполномоченный государственный (муниципальный) орган, а второй в десятидневный срок направляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика.

Перенос срока исполнения налоговой обязанности в форме отсрочки или рассрочки, а также налогового кредита возможен при наличии одного из обстоятельств, указанных в ст. 64НК.

В зависимости от императивности для уполномоченного органа обстоятельства, являющиеся основаниями для изменения срока уплаты налога, подразделяются:

1) на подлежащие безусловному учету, при наличии которых уполномоченный орган не вправе отказать заинтересованному лицу в отсрочке или рассрочке уплаты налога. Такими основаниями служат:

а) причинение налогоплательщику ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

6) задержки налогоплательщику финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа.

Единственным ограничением изменения срока исполнения налоговой обязанности при наличии данных обстоятельств является сумма причиненного заинтересованному лицу ущерба, сумма бюджетного недофинансирования либо сумма неоплаты государственного заказа — в пределах названных сумм отсрочка или рассрочка уплаты налога предоставляется в обязательном порядке;

2) учитываемые по усмотрению уполномоченного органа, при наличии которых возможно, но не обязательно предоставление отсрочки. Таковыми основаниями служат:

а) угроза банкротства налогоплательщика в случае единовременной выплаты им налога;

б) бедственное имущественное положение физического лица, исключающее возможность единовременной выплаты налога;

в) сезонный характер производства и (или) реализации товаров, работ или услуг налогоплательщиком.

Перечень обстоятельств, учитываемых при предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты налогов, не является исчерпывающим. В отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, подобные основания могут быть дополнены Таможенным кодексом. Кроме федерального законодательства, законами субъектов РФ могут быть установлены дополнительные основания и иные условия изменения срока исполнения налоговой обязанности, но только по отношению к региональным и местным налогам.

В отличие от оснований представления отсрочки или рассрочки договор налогового кредита заключается только при наличии юридических фактов, перечисленных НК.

Наличие обстоятельств, являющихся основаниями для изменения срока уплаты налога, должно быть подтверждено налогоплательщиком документально и предоставлено уполномоченному органу одновременно с подачей соответствующего заявления. Уполномоченный орган вправе потребовать от заинтересованного лица также представить документы об имуществе, которое может быть предметом залога, либо поручительство. Налогоплательщик имеет право приложить к заявлению ходатайство о временном (на период рассмотрения поданного заявления) приостановлении уплаты суммы налога.

Решение о предоставлении либо об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты налога принимается уполномоченным органом в течение одного месяца со дня получения заявления от налогоплательщика. Копия положительного решения направляется уполномоченным органом в трехдневный срок налогоплательщику и в налоговый орган по месту учета этого заинтересованного лица.

Изменение срока уплаты налога в форме налогового кредита оформляется договором. По юридической сущности налоговый кредит является разновидностью бюджетного кредита, что обусловливает особенности его правового регулирования. Договор о предоставлении налогового кредита заключается на основании гражданского законодательства, но с учетом норм НК, БК, а также иного федерального и регионального законодательства о налогах и сборах.

Согласно ст. 76 БК налоговые кредиты могут предоставляться юридическому лицу только в форме бюджетного кредита и только при отсутствии просроченной задолженности по ранее представленным бюджетным средствам на возвратной основе. Бюджетный кредит предоставляется на условиях возмездности и при обязательном представлении заемщиком обеспечения своего финансового обязательства по возврату налоговых платежей.

Способами обеспечения налогового кредита могут быть банковские гарантии, поручительства, залог имущества, в том числе в виде ценных бумаг или паев. Бюджетным кодексом устанавливаются два обязательных требования к имуществу, представляемому для обеспечения налогового кредита:

а) размер обеспечения должен полностью (т.е. на 100%) покрывать сумму налогового кредита;

б) должно иметь высокую степень ликвидности.

При неспособности налогоплательщика обеспечить исполнение обязательств по налоговому кредиту названными способами бюджетное законодательство исключает возможность изменения срока уплаты налогов.

Обязательным условием предоставления налогового кредита является проведение предварительной проверки финансового состояния налогоплательщика — получателя кредита. Предварительный финансовый контроль может быть осуществлен финансовым органом соответствующего территориального уровня либо по его поручению иным уполномоченным органом.

Во время действия договора налогового кредита уполномоченные органы имеют право контролировать финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика.

Особой формой изменения срока исполнения налоговой обязанности является инвестиционный налоговый кредит, который отличается от отсрочки, рассрочки или налогового кредита специфичными основаниями предоставления, сроком переноса налоговых платежей, правилами накопления и погашения налоговой задолженности и причитающихся процентов за пользование кредитом.

Инвестиционный налоговый кредит — это порядок изменения исполнения налоговой обязанности организации, предоставляемый на срок от одного года до пяти лет и заключающийся в возможности уменьшения своих платежей по налогу на прибыль (доход), а также по региональным и местным налогам.

Условиями предоставления инвестиционного кредита служат указанные в ст. 67 НК обстоятельства, наличие одного из которых дает право налогоплательщику требовать заключения договора об изменении срока уплаты налога на прибыль, региональных или местных налогов. Инвестиционный налоговый кредит предоставляется налогоплательщику — организации при условии:

1. проведения этой организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами;
2. осуществления этой организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе получения новых или совершенствования применяемых технологий, получения новых видов сырья или материалов;
3. выполнения этой организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставления ею особо важных услуг населению.

Перечень юридических фактов, служащих основаниями для предоставления инвестиционного налогового кредита, не является закрытым, поскольку законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления могут быть установлены иные основания и условия изменения срока уплаты региональных и местных налогов, включая сроки действия инвестиционного налогового кредита и ставки процентов на сумму кредита.

Таким образом, основной особенностью инвестиционного налогового кредита является присущая ему регулирующая функция, направленная на стимулирование капитальных вложений или иной инвестиционной активности организаций — налогоплательщиков.

**2.2 Отдельные особенности исполнения обязанности по уплате налогов и сборов**

Действующее законодательство и, в частности, Налоговый кодекс Российской Федерации, предусматривают отдельные особенности порядка исполнение обязанности по уплате налогов и сборов при реорганизации и ликвидации юридического лица, а также особенности исполнение обязанности по уплате налогов и сборов безвестно отсутствующего или недееспособного физического лица. Рассмотрим эти особенности более подробно.

**Глава 3 Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов при реорганизации юридического лица**

Обязанность по уплате налогов «оставшихся в наследство от реорганизованного юридического лица» исполняют «наследники» — организация или организации, являющиеся правопреемником (правопреемниками) реорганизованной. Причем такая обязанность переходит к ним независимо от того, были ли известны до завершения реорганизации правопреемнику факты и (или) обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения реорганизованным юридическим лицом вышеуказанной обязанности. В соответствии со ст. 50 НК РФ реорганизация юридического лица не изменяет сроков исполнения его налоговых обязанностей правопреемником.

Правопреемник (правопреемники) должен также уплатить пени, причитающиеся по перешедшим к нему налоговым обязанностям и штрафы, наложенные на юридическое лицо за совершение налоговых правонарушений до завершения его реорганизации.

Обязанность по уплате налогов и сборов может быть различна в зависимости от формы реорганизации юридического лица.

Так, например, 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 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.

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

По общему правилу, при реорганизации юридического лица и образовании нескольких правопреемников. Задолженность по налогам (сборам) и иным платежам распределяется между правопреемниками на основе разделительного баланса, т. е. пропорционально размерам активов, отходящих каждому из них. Налогоплательщики могут исполнить свою налоговую обязанность солидарно (по решению суда) в случае если:

1. разделительный баланс не позволяет определить долю правопреемника реорганизованного юридического лица;
2. разделительный баланс исключает возможность исполнения в полном объеме обязанностей по уплате налогов каким-либо правопреемником;
3. в результате выделения из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц налогоплательщик не имеет возможности исполнить в полном объеме обязанность по уплате налогов;
4. реорганизация юридического лица была направлена на неисполнение обязанностей по уплате налогов (ст. 50 НК РФ).

**3.1 Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов при ликвидации организации**

Обязанность по уплате налогов и сборов, а также пеней и штрафов ликвидируемой организации исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств и имущества указанной прекратившей свое существование организации.

Очередность исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов при ликвидации организации среди расчетов с другими кредиторами такой организации определяется гражданским законодательством\* В случае, если организация обладает достаточным количеством денежных средств задолженность по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды погашается в четвертую очередь после удовлетворения требовании граждан по возмещению вреда жизни и здоровью, выплаты выходных пособий по оплате труда и требований кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества ликвидируемого юридического лица, согласно положениям ст. 64 ГК РФ.

Однако если денежных средств ликвидируемой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества, недостаточно для исполнения в полном объеме обязанности по уплате налогов и сборов, а также причитающихся пеней и штрафов, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, установленных законодательством Российской Федерации.

В соответствии со 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.

3.2 Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов безвестно отсутствующего физического лица

Налог за безвестно отсутствующее лицо уплачивается лицом, которое уполномочено органом опеки и попечительства, управлять имуществом безвестно отсутствующего. При этом на это лицо возлагается обязанность погашения всей фискальной задолженности (налогов, пени, штрафов) гражданина, признанного безвестно отсутствующим. Указанные суммы уплачиваются за счет денежных средств физического лица, признанного безвестно отсутствующим. Впрочем, если денег у последнего было мало, в случае недостаточности денежных средств физического лица для исполнения указанной обязанности обязанность уплатить налоги (сборы), пени и штрафы может быть приостановлена налоговым органом.

**3.3 Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов недееспособного физического лица**

В случае обязанности по уплате налогов и сборов за недееспособное физическое лицо исполняет его опекун за счет денежных средств этого недееспособного лица. При этом опекун налогоплательщика (плательщика сбора) — физического лица, признанного недееспособным, обязан уплатить всю сумму налогов и сборов, а также причитающиеся на день признания лица недееспособным пени и штрафы. Обязанность уплатить налоги (сборы), пени и штрафы может быть приостановлена налоговым органом в случае недостаточности денежных средств физического лица для исполнения указанной обязанности.

По своей сути все рассмотренные выше виды и особенности исполнения обязанности по налогам и сборам обобщенно можно именовать добровольной уплатой налогов и сборов, ибо такое исполнение осуществляется фискально обязанным лицом без применения прямых мер государственного воздействия, направленных на принудительное изъятие выраженной в форме налога (или сбора) части собственности такого лица. При неисполнении указанной налоговой обязанности (ненадлежащем ее исполнении) у налогоплательщика образуется недоимка по этому налогу и государство в лице соответствующих налоговых органов применяет к неплателыцикам меры принудительного взыскания неуплаченных ими сумм налоговых платежей.

**Глава 4 Меры принудительного исполнения обязанности по уплате налога (сбора)**

**4.1 Общие правила взыскания налога, сбора, пени**

Правила взыскания налога, установленные НК, в полной мере распространяются на взыскание сборов и пени.

Правила взыскания налога, сбора или пени с налогоплательщика без каких-либо исключений применяются и в отношении налогового агента.

Процедура взыскания налога различается в зависимости от того, является налогоплательщик (налоговый агент) юридическим или физическим лицом. Взыскание налога производится (абз. 5 п. 1 ст. 45; ст. 60 НК):

с организаций (в том числе банковских организаций, перечисляющих налоговый платеж) в бесспорном порядке, если иное не предусмотрено НК;

с физического лица — в судебном порядке.

В случае пропуска срока для взыскания налога с организации в бесспорном порядке взыскание производится в судебном порядке.

Взыскание налога с организации не может быть произведено в бесспорном порядке, если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом (абз. б П. 1 ст. 45 НК):

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

Взыскание налога за счет имущества банковской организации, несущей ответственность за перечисление налогового платежа, осуществляется только в судебном порядке (п. 4 ст. 60 НК).

Взыскание производится в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога.

Взыскание налога производится последовательно в отношении (п. 4 ст. 47, п. 7 ст. 48 НК):

1. денежных средств на счетах в банке;
2. наличных денежных средств;
3. имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности:
4. ценных бумаг;
5. валютных ценностей;
6. непроизводственных помещений;
7. легкового автотранспорта;
8. предметов дизайна служебных помещений;
9. готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;
10. сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;
11. 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;
12. другого имущества.

4.2 Бесспорное взыскание налога за счет денежных средств организации на банковских счетах

Взыскание налога за счет денежных средств в бесспорном порядке производится только в отношении организаций (в том числе банковских организаций, обязанных перечислить налоговый платеж).

Взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, производится в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок (абз. 4 п. 1 ст. 45; п. 1 ст. 46 НК).

Основанием для взыскания налога в бесспорном порядке служит решение налогового органа. Взыскание осуществляется путем направления инкассового поручения (распоряжения) на списание и перечисление в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств в банк, в котором открыты счета организации (п. 2, 5 ст. 46 НК).

Взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) и (или) валютных счетов (п. 5 ст. 46 НК).

Взыскание налога не может быть произведено со следующих банковских счетов:

1. ссудного счета;
2. бюджетного счета;
3. депозитного счета (если не истек срок действия депозитного договора).

Взыскание налога с валютных счетов 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 банку поручение на продажу не позднее следующего дня валюты налогоплательщика или налогового агента.

Решение о взыскании принимается налоговым органом после истечения срока, установленного для исполнения обязанности по уплате налога, но не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога (п. 3 ст. 46 НК). Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. Решение о взыскании доводится до сведения организации в срок не позднее 5 дней после его вынесения.

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 списание и перечисление налога подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной гражданским законодательством РФ (п, 4 ст. 45 НК).

Инкассовое поручение (распоряжение) должно содержать (п. 5 ст. 46 НК):

•указание на те счета налогоплательщика или налогового агента, с которых должно быть произведено перечисление налога;

• сумму, подлежащую перечислению.

Сроки исполнения инкассового поручения (распоряжения) банком закреплены в п. 6 ст. 46 НК. Инкассовое поручение (распоряжение) исполняется банком не позднее:

1. одного операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения (распоряжения), если взыскание производится с рублевых счетов;
2. не позднее двух операционных дней, если взыскание производится с валютных счетов.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах в день получения банком инкассового поручения (распоряжения) оно исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета.

При взыскании налога налоговым органом может быть применено приостановление операций по счетам налогоплательщика или налогового агента в банках.

**4.3 Бесспорное взыскание налога за счет имущества организации**

Бесспорное взыскание налога за счет имущества организации может быть проведено только в отношении Организаций, непосредственно несущих ответственность за уплату налога. Взыскание налога за счет имущества банковской организации, несущей ответственность за перечисление налогового платежа, осуществляется только в судебном порядке.

Взыскание налога за счет иного имущества организации допускается при соблюдении следующих условий:

1. в установленный срок произошла неуплата или неполная уплата налога (абз. 4 п. 1 ст, 45 НК);
2. отсутствует информация о банковских счетах налогоплательщика (плательщика сборов) либо денежные средства на этих счетах недостаточны для уплаты налога или отсутствуют (п. 7 ст. 46 НК).

Инкассовое поручение (распоряжение) налогового органа на списание и перечисление налога подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной гражданским законодательством РФ (п. 4 ст. 45 НК).

Инкассовое поручение (распоряжение) должно содержать (п. 5 ст. 46 НК):

•указание на те счета налогоплательщика или налогового агента, с которых должно быть произведено перечисление налога;

• сумму, подлежащую перечислению.

Сроки исполнения инкассового поручения (распоряжения) банком закреплены в п. 6 ст. 46 НК. Инкассовое поручение (распоряжение) исполняется банком не позднее:

1. одного операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения (распоряжения), если взыскание производится с рублевых счетов;
2. не позднее двух операционных дней, если взыскание производится с валютных счетов.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах в день получения банком инкассового поручения (распоряжения) оно исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета.

При взыскании налога налоговым органом может быть применено приостановление операций по счетам налогоплательщика или налогового агента в банках.

Взыскание налога за счет имущества производится в том числе и в отношении наличных денежных средств организации.

Взыскание налога производится на основании решения руководителя налогового органа или его заместителя. На основании решения в течение трех дней с момента его вынесения судебному приставу-исполнителю в предусмотренном Федеральным законом «Об исполнительном производстве» и НК порядке направляется для исполнения соответствующее постановление (п. 1 ст. 47 НК).

Порядок оформления постановления о взыскании налога за счет имущества. Постановление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента— организации должно содержать (п. 2 ст. 47 НК):

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.

Исполнение постановления о взыскании налога за счет имущества. В двухмесячный срок со дня поступления к судебному приставу-исполнителю постановления он должен (п.3 ст.47НК):

совершить предусмотренные в постановлении исполнительные действия;

исполнить требования, содержащиеся в постановлении.

**4.4 Взыскание налога на основании судебного решения**

Взыскание налога на основании судебного решения может быть произведено как в отношении организаций (в том числе банковских организаций, обязанных перечислить налоговый платеж); так и физических лиц.

Исковое заявление о взыскании налога за счет имущества подается (п. 6 ст. 46 НК):

1. в арбитражный суд, если взыскание производится в отношении организации или физического лица, зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя;
2. в суд общей юрисдикции, если взыскание производится в отношении физического лица.

Рассмотрение дел по искам о взыскании налога производится в соответствии:

1. с арбитражно-процессуальным законодательством — в арбитражном суде;
2. гражданско-процессуальным законодательством — в суде общей юрисдикции.

Исковое заявление о взыскании налога может быть подано в соответствующий суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

К исковому заявлению о взыскании налога может прилагаться ходатайство о наложении ареста на имущество ответчика в порядке обеспечения искового требования.

Взыскание налога за счет имущества на основании вступившего в законную силу решения суда производится в соответствии с Федеральным законом «Об исполнительном производстве», с учетом особенностей, оговоренных в HK РФ.

**Заключение**

Подводя итог, можно сказать, что важнейшим фактором повышения налоговой обязанности является совершенствование действующих процедур налогового контроля:

* системы отбора налогоплательщиков для проведения проверок;
* использование системы оценки работы налоговых инспекторов;
* форм и методов налоговых проверок.

Совершенствование каждого из этих элементов позволит улучшить организацию налогового контроля в целом. Наличие эффективной системы отбора налогоплательщиков позволит выбрать наиболее оптимальное направление использования кадровых и материальных ресурсов налоговой инспекции. При совершенствовании работы с кадрами перспективным здесь может быть переход на балльную оценку работы налоговых инспекторов.

Совершенствование форм и методов по исполнению налоговой обязанности должно происходить по следующим направлениям:

* совершенствование совместных проверок с органами федеральной налоговой службы, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов;
* повторные проверки предприятий, допустивших сокрытие налогов в крупных размерах;
* проведение перекрестных проверок.

Субъекты налогообложения обязаны вносить налоговые платежи в установленных размерах и в определенные сроки в бюджет РФ. Уплачиваемые налоги представляют собой особую форму инвестиций в социальную среду и носят возвратный характер. Их нельзя рассматривать как акцию по конфискации части собственности, так как они должны вернуться налогоплательщику в форме новых технологий, товаров, более развитой инфраструктуры услуг, более благоприятными условиями жизни.

По оценкам специалистов, в хозяйственной практике присутствует четыре основных мотива уклонения то уплаты: моральные, политические, экономические и технические.

Одной из главных причин уклонения от уплаты налогов является нестабильное финансовое положение налогоплательщика, и чем оно неустойчивее, тем сильнее намерение скрыть налоги.

Еще одна из причин уклонения от налогов – сложность и противоречивость налогового законодательства. Результаты собираемости налогов напрямую зависят от четкости изложения методик налогообложения, технической оснащенности налоговых инспекций, профессиональной подготовленности их работников, а также от уровня знаний граждан и организаций в области налогового законодательства.

**Список литературы**

1. Балабин В.И. Налоговое право: теория, практика споры. – М.: Книжный мир, 2005;
2. Бобоев М.Р. Налоговая политика России на современном этапе // Вопросы экономики, 2005, №7;
3. Букаев Г. 13% - всерьез и надолго / Известия, 2004.
4. Гаврилова Т.В. О налоге не доходы физических лиц // Налоговый вестник, 2002, №12;
5. Гужелева Л.В. Меньше, но чаще или больше, но реже (о налоге на прибыль) // Главная книга, декабрь 2002;
6. Истратова М.В. Переход на упрощенную систему налогообложения . Российский налоговый курьер, 2005, №24;
7. Казанцев В.А. Проигравших не будет // Российский налоговый курьер, 2002, №23;
8. Кашин В.А., Бобоев М.Р. О совершенствовании налоговой системы Российской Федерации // Налоговый вестник, 2005, №12;
9. Комментарий к главе 25 Налогового кодекса РФ. – М.:2006;
10. Конституция Российской Федерации от 12.12.1993;
11. Макконнелл Кемпбелл Р., Стенли Л. Экономикс: Принципы, проблемы и политика. - М.: 2000;
12. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение. – М.: Инфра, 2003;
13. Налоги и налогообложение под ред. М.В. Романовского. – СП б: Питер, 2004;
14. Налоговый кодекс Российской Федерации: Части первая и вторая. - М.: Юрайт-М, 2006;
15. Налоговый кодекс: правонарушение и ответственность. – М.: ООО НПО Вычислительная математика и информатика, 2004;
16. Нестеров В.В. Сущность налога. Его общественное значение // Налоговый вестник, 2005,.№7;
17. Сокол М.П., Волошина А.Н. Налог на доходы физических лиц: налоговые вычеты // Налоговый вестник, 2004, №12;
18. Таможенный кодекс Российской Федерации. – М: издательство НОРМА, 2004.
19. Черник Д.Г. Налоги и налогообложение. – М.: Инфра 2005;
20. Экономика под ред. А.С. Булатова. – М.: Юристъ, 2002.