**Тема: Общие положения налогового права**

**1. Понятие и система налогового права.**

**2. Налоговые правоотношения.**

**3. Ответственность за нарушение налогового законодательства.**

**4. Налоговый контроль.**

**5. Защита права налогоплательщиков.**

**1. Понятие, предмет, метод налогового права.**

Все отрасли различаются, прежде всего, по предмету правового регулирования.

Уяснение предмета налогового права позволяет отграничить его от других составных частей финансового права и отраслей российского права, а также определить ту центробежную силу, которая обуславливает объединение налоговых отношений в самостоятельный вид общественные связей, объективно требующих финансово-правового регулирования.

Для выявления круга общественных отношений, составляющих предмет налогового права, принципиально значима ст. 2 НК РФ, «Отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах». Названная статья не только перечисляет отношения, образующие предмет налогового права, но и определяет сферу действия законодательства о налогах и сборах и тем самым указывает на критерии разграничения налогового и смежных подотраслей и отраслей права. Для определения предмета налогового права ст. 2 использует два критерия: метод правового регулирования и объект правового воздействия с указанием основных групп регулируемых отношений.

Общественные отношения, входящие в сферу налогового правового регулирования, можно сгруппировать как отношения:

— по установлению налогов и сборов;

— по введению налогов и сборов;

— по взиманию налогов;

— возникающие в процессе осуществления налогового контроля;

—возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;

—возникающие в процессе привлечения к ответственности за налоговые правонарушения.

Установленный ст. 2 перечень имущественных и процессуальных отношений, образующих предмет налогового права, является исчерпывающим и расширенному толкованию не подлежит.

Специфика отношений, регулируемых нормами налогового права, состоит в том, что они складываются в особой сфере жизни общества — финансовой деятельности государства и местного самоуправления, направленной на аккумулирование денежных средств в доход публичных субъектов.

Присущая налоговому праву развитая и сложная совокупность объективных закономерностей позволяет рассматривать предмет налогового права как совокупность однородных имущественных и связанных с ними неимущественных общественных отношений складывающихся между государством, налогоплательщиками и иными лицами по поводу установления, введения и взимания налогов в доход государства (муниципального образования), осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Можно выделить следующие основные отличительные признаки отношений, составляющих предмет правового регулирования налоговых отношений:

— имеют имущественный характер;

— направлены на образование государственных и муниципальных финансовых ресурсов;

— обязательным участником и воздействующим субъектом является государство или муниципальное образование в лице компетентных органов.

Вторым критерием для определения сущности налогового права служит метод правового регулирования. Специфика общественных отношений, в совокупности образующих предмет налогового права, обусловила и особенности способов государственного воздействия на данную сферу финансовой деятельности.

***Методы налогового права***

* Императивный
* Диспозитивный

Наиболее распространенным методом налогового права в современных условиях является *метод властных предписаний* (императивный, командно-волевой), поскольку государство самостоятельно устанавливает процедуры установления, введения и уплаты налогов, а также материальное содержание этих отношений.

Налоговый кодекс РФ не перечисляет признаки метода властных предписаний и не обозначает их сущности. Внутреннее содержание властности регулирования налоговых отношений обосновывается в постановлении Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П, отметившего, что налоговые правоотношения предполагают субординацию сторон, одной из которых — налоговому органу, действующему от имени государства, принадлежит властное полномочие, а другой — нало­гоплательщику — обязанность повиновения. Требование налогового органа и налоговое обязательство налогоплательщика следуют не из договора, а из закона. С публично-правовым характером налога, государственной казны и с фискальным суверенитетом государства связаны законодательная форма учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия, односторонний характер налоговых обязательств.

В налоговом праве метод властных предписаний является отражением финансово-правового императивного метода, поэтому несет все сущностные характеристики последнего. Применительно к сфере финансовой деятельности государства метод властных предписаний имеет следующие признаки.

1. Преобладание в финансово-правовом регулировании позитивных обязываний. Государство, создавая властные предписания, обязывает субъектов к их исполнению.

2. Метод властных предписаний характеризуется как императивный (в противовес диспозитивному). Императивность финансово-правового регулирования означает невозможность для субъектов финансового права в большинстве случаев по-своему усмотрению приобретать права и обязанности, определять их содержание, осуществлять их или распоряжаться ими.

3. Конформизм финансово-правового регулирования, означающий необходимость для субъектов финансовых правоотношений действовать не по своей воле, а следовать предписаниям соответствующих актов органов государства.

4. Неравенство субъектов финансовых правоотношений, что проявляется, прежде всего, в обладании одних субъектов юридически властными полномочиями по отношению к другим.

Властное подчинение представляет собой способность одной стороны оказывать определяющее воздействие на деятельность другой посредством предоставленных законом прав. Определяющим называется такое воздействие, содержания и применения которого достаточно, чтобы достичь поставленной цели.

Особенность отношений, основанных на властном подчинении, в отличие от гражданских, состоит не только в том, что в них участвует (в качестве стороны) действующий от имени Российской Федерации, субъекта Федерации или муниципального образования орган, наделенный властными функциями, но и в том, что он проявляет присущие ему властные функции в данном правоотношении. Наиболее ярко метод властных предписаний проявляется в применении налоговыми органами административного порядка наложения санкций. В данной ситуации признак властности заключается в возможности, предоставленной только одной стороне — налоговым органам, самостоятельно, не применяя судебную процедуру, восстанавливать нарушенные фискальные права и интересы государства, а также добиваться выполнения другой стороной — налогоплательщиком, возложенных обязан­ностей. Безусловно, налогоплательщики могут обжаловать неправомерные действия налоговых органов в суде, что не исключает первоначальной властности отношений.

Однако внесудебный порядок привлечения к налоговой ответственности применяется исключительно по отношению к налогоплательщикам-организациям. Взыскание налоговых санкций с физических лиц производится по решению суда. Следовательно, регулирование налоговых отношений не только подчинено методу властных предписаний, но и допускает иные способы воздействия.

Методы налогового права не могут оставаться неизменными; они зависят от реформирования финансовых отношений, а также форм взаимодействия частных и публичных интересов субъектов налогового права.

В современных условиях актуальность приобретает метод *диспозитивности,* который показывает переход от примата публичной формы собственности к поиску компромисса между государственными и частными интересами. Следствием отказа государства от исключительно властного (императивного) способа воздействия на налоговые отношения является, например, предоставленная частному субъекту возможность формировать свою налоговую политику, получать отсрочку исполнения и обеспечивать налоговую обязанность, заключать договоры на получение налогового кредита или инвестиционного налогового кредита, проводит зачет задолженности государства перед поставщиком товаров (работ, услуг) посредством зачета встречного требования по исполнению налоговой обязанности.

Наличие самостоятельного предмета (в рамках предмета финансового права) и соответствующих методов воздействия позволяет утверждать, что налоговое право представляет собой подотрасль финансового права, которое регулирует общественные отношения, складывающиеся в процессе финансовой деятельности государства или местного самоуправления. Посредством этой подотрасли права государство воздействует на систему специфических однородных общественных отношений, возникающих относительно аккумулирования государственных (муниципальных) денежных фондов.

Следовательно, **налоговое право** — это подотрасль финансового права, нормы, которой императивным и диспозитивным методами регулируют совокупность однородных имущественных и связанных с ними неимущественных общественных отношений, складывающихся между государством, налогоплательщиками и иными лицами по поводу установления, введения и взимания налогов в доход государства (муниципального образования), осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за налоговые правонарушения.

К числу принципов или основных начал налогового права, согласно ст. 3 НК РФ, относятся:

- всеобщность налогообложения;

- податное равенство;

- экономическая обоснованность налогов и сборов;

- определенность налогов и сборов;

- законность установления налогов и сборов.

*Всеобщность налогообложения* означает, что каждое без исключения лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы.

*Податное равенство* предполагает одинаковые для всех условия налогообложения. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

*Экономическая обоснованность* как принцип требует, чтобы налоги и сборы имели экономическое обоснование и не являлись произвольными.

*Определенность* требует при установлении налогов точно определить все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. При этом все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах должны толковаться в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

*Конституционность* означает, что при налогообложении должны учитываться положения конституционного закона. В частности, недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами иных конституционных прав, а также нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации, в том числе прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах ее территории товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

*Законность установления* подразумевает, что федеральные налоги и сборы должны устанавливаться, изменяться или отменяться только Налоговым кодексом РФ, а региональные и местные - соответственно законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах опять-таки в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

**2. Налоговые правоотношения**

*Налоговые правоотношения -* это разновидность финансово-правовых отношений, урегулированных нормами налогового права. Это отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений. Основными в данном случае следует признать отношения по установлению и взиманию налогов и сборов, а иные отношения являются производными от них.

Налоговые правоотношения имеют следующие отличительные признаки:

- имеют место исключительно в сфере налогообложения;

- возникают, прекращаются и изменяются на основе норм налогового права;

- носят публичный характер;

- складываются по поводу денежных средств;

- обязательной стороной в них выступает государство (муниципальное образование) в лице налоговых или финансовых органов.

*Структура налогового правоотношения* включает такие элементы, как объект, субъект и содержание.

*Объектом налогового правоотношения* является то, на что направлено поведение его участников. В данном случае это, прежде всего, денежные средства (материальное благо), которые должны быть внесены налогоплательщиком в бюджет или внебюджетный фонд в форме налога или сбора или взысканы принудительно налоговыми органами. В случае натуральной уплаты налога объектом налогового правоотношения может выступать и другое имущество налогоплательщика.

Производные налоговые отношения могут возникать также по поводу: взыскания пени за просрочку уплаты обязательных платежей и штрафов за нарушения налогового законодательства, зачета или возврата излишне уплаченных налогов и сборов, сохранения информации, составляющей налоговую тайну и т. п.

*Субъектами налоговых правоотношений* признаются их участники. Согласно ст. 9 НК РФ, участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются: налогоплательщики (плательщики сборов); налоговые агенты; налоговые органы; таможенные органы; сборщики налогов и сборов; органы государственных внебюджетных фондов. Помимо них субъектами налоговых правоотношений фактически являются: государственные органы представительной власти, органы регистрации, банки, эксперты, специалисты, переводчики, понятые и свидетели.

Условно все участники налоговых правоотношений могут быть разделены на семь групп:

1) субъекты, наделенные компетенцией по установлению и введению налогов (органы представительной власти);

2) субъекты, на которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложена обязанность по уплате налогов (сборов) в бюджет или внебюджетный фонд (налогоплательщики и плательщики сборов);

3) субъекты, содействующие уплате налогов и сборов (налоговые агенты, банки и сборщики налогов);

4) субъекты, содействующие налоговому администрированию (органы регистрации, эксперты, специалисты, переводчики, понятые и свидетели);

5) субъекты, осуществляющие налоговое администрирование (финансовые органы, налоговые органы, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов);

6) субъекты, осуществляющие правоохранительную функцию в сфере налогообложения (федеральные органы налоговой полиции, органы прокуратуры, органы внутренних дел);

7) субъекты, рассматривающие дела и исполняющие решения о взыскании налоговых санкций (судебные органы и органы принудительного исполнения).

Отдельные субъекты могут быть отнесены одновременно к нескольким группам. Так, банки не только исполняют поручения своих клиентов на уплату налогов, но и осуществляют администрирование, в частности контролируют постановку организаций и индивидуальных предпринимателей на налоговый учет при открытии ими счета. Таможенные органы наряду с администрированием также осуществляют правоохранительную функцию.

*Органами представительной власти* являются органы законодательной власти Российской Федерации, ее субъектов и административно-территориальных образований. Так, правом установления и введения федеральных налогов обладает Федеральное собрание. Региональные и местные налоги в городе Москве устанавливаются и вводятся в действие Московской городской Думой.

*Налогоплательщиками и плательщиками сборов* признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с налоговым законодательством возложена обязанность по уплате соответственно налогов и (или) сборов. *Филиалы и иные обособленные подразделения организаций* исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений (ст. 19 НК РФ).

*Налоговыми агентами* являются лица, на которых в соответствии с налоговым законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов и сборов (ст. 24 НК РФ).

*Банками* в соответствии с законодательством о налогах и сборах признаются кредитные организации, имеющие лицензию на осуществление банковских операций, обязанные в соответствии с законодательством о налогах и сборах исполнять платежные поручения своих клиентов- налогоплательщиков (плательщиков сборов) и налоговых агентов о перечислении налогов и сборов.

К *органам регистрации* относятся органы, которые осуществляют регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей; органы, лицензирующие частнопрактикующих нотариусов, детективов и охранников; органы, регистрирующие физических лиц по месту жительства; органы, осуществляющие регистрацию актов гражданского состояния физических лиц; органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию недвижимого имущества; органы опеки и попечительства, воспитательные, лечебные учреждения, учреждения социальной защиты населения и иные аналогичные учреждения; органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия и частнопрактикующие нотариусы; органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с пользованием этими ресурсами (ст. 85 НК РФ). Кроме того, к ним относятся организации и уполномоченные лица, связанные с проведением налогового контроля за расходами физических лиц. Это органы, осуществляющие регистрацию механических транспортных средств; лица, регистрирующие сделки с ценными бумагами; уполномоченные лица и организации, регистрирующие сделки с золотом в слитках (ст. 86 НК РФ). Основной обязанностью органов регистрации является предоставление налоговым органам информации, необходимой для взимания налогов и осуществления налогового контроля.

*Экспертами* признаются лица, обладающие специальными познаниями в науке, искусстве, технике или ремесле, которые необходимы для разъяснения вопросов, возникающих в процессе осуществления налогового контроля (ст. 95 НК РФ).

*Специалистами* являются лица, обладающие специальными знаниями и навыками, не заинтересованные в исходе дела, которые привлекается в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля (ст. 96 НК РФ).

*Переводчиками* являются не заинтересованные в исходе дела лица, владеющие языком, знание которого необходимо для перевода (ст. 97 НК РФ).

*Понятыми* могут быть приглашены любые не заинтересованные в исходе дела физические лица. Не допускается участие в качестве понятых должностных лиц налоговых органов. Понятые обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты процессуальных действий, производившихся в их присутствии (ст. 98 НК РФ).

В качестве *свидетеля* для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля (ст. 90 НК РФ).

*Финансовые органы* включают Министерство финансов Российской Федерации, министерства финансов республик, финансовые управления (департаменты, отделы) администраций краев, областей, городов Москвы и Санкт-Петербурга, области, округов, районов и городов. Финансовые органы уполномочены принимать решения об изменении сроков уплаты налогов и сборов (ст. 63 НК РФ).

*Налоговые органы* представлены Министерством Российской Федерации по налогам и сборам и его территориальными подразделениями. Налоговые органы призваны осуществлять контроль за своевременностью и полнотой уплаты налогов и сборов ст. 30 НК РФ).

*Таможенные органы* представляет Федеральная таможенная служба Российской Федерации и его подразделения. Таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов и сборов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации (ст. 34 НК РФ).

К *органам государственных внебюджетных фондов* в первую очередь относится такое финансово-кредитное учреждение, как Пенсионный фонд России и его подразделения (отделения). Органы государственных внебюджетных фондов призваны контролировать своевременность и полноту уплаты страховых взносов, при этом они пользуются правами и несут обязанности налоговых органов, предусмотренные законодательством о налогах и сборах (ст. 34' НК РФ).

*Сборщиками налогов и (или) сборов* являются государственные органы, органы местного самоуправления, другие уполномоченные органы и должностные лица, которые в соответствии с налоговым законодательством осуществляют прием от налогоплательщиков и (или) плательщиков сборов средств в уплату налогов и (или) сборов и перечисление их в бюджет (ст. 25 НК РФ).

*Органы прокуратуры* включают Генеральную прокуратуру РФ, прокуратуры субъектов, приравненные к ним военные и другие специализированные прокуратуры, а также прокуратуры городов и районов. В соответствии со ст. 77 НК РФ, прокуроры санкционируют арест имущества, т. е. действия налоговых и таможенных органов по ограничению прав собственности налогоплательщиков-организаций в отношении их имущества.

*Судебные органы* включают суды общей юрисдикции и арбитражные суды. В налоговых правоотношениях *суды общей юрисдикции* представлены районными судами, которые рассматривают дела о взыскании налоговых санкций по иску налоговых органов к физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями. Дела о взыскании налоговых санкций по иску налоговых органов к организациям и индивидуальным предпринимателям рассматриваются *арбитражными судами субъектов Российской Федерации* (ст. 105 НК РФ).

*Органы принудительного исполнения* представлены в налоговых правоотношениях подразделениями (службами) Министерства юстиции Российской Федерации и органов юстиции субъектов Российской Федерации. Непосредственное исполнение вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций производится судебными приставами-исполнителями.

Налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты могут участвовать в налоговых правоотношениях не только лично, но также и через законных или уполномоченных представителей. При этом участие представителя не лишает указанных лиц права на личное участие в налоговых правоотношениях.

*Законными представителями организации* признаются лица, уполномоченные представлять ее в силу закона или учредительных документов. К ним, прежде всего, относятся руководители. В зависимости от организационно-правовой формы юридического лица, может различаться наименование, компетенция и порядок назначения его единоличного исполнительного органа.

*Законными представителями налогоплательщика - физического лица* признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации. Таковыми, согласно ст. 28-30 ГК РФ выступают родители, усыновители, опекуны и попечители.

*Уполномоченным представителем налогоплательщика* признается физическое или юридическое лицо, которому налогоплательщик поручает представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Уполномоченный представитель осуществляет свои полномочия на основании доверенности. Не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщика должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, федеральных органов налоговой полиции, судьи, следователи и прокуроры.

Под юридическим *содержанием налогового правоотношения* понимаются субъективные права и обязанности его участников. Такое содержание даже с участием одних и тех же субъектов может существенно различаться в зависимости от того, являются налоговые правоотношения регулятивными или охранительными.

В *регулятивных налоговых правоотношениях* поведению обязанного лица, в данном случае налогоплательщика (плательщика сбора), противопоставлено право требования управомоченного лица - налогового органа.

В *охранительных налоговых правоотношениях* праву налогового органа по применению мер государственного принуждения соответствует обязанность лица, совершившего налоговое правонарушение претерпеть лишения имущественного характера в результате применения налоговых санкций.

**Тема: Ответственность за совершение нарушений законодательства о налогах и сборах.**

***1. Понятие, признаки и виды ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.***

Статьей 23 НК определено, что налогоплательщики и плательщики сборов несут ответственность в соответствии с законодательством за невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на них обязанностей.

**Основаниями привлечения к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах являются:**

1. налоговые правонарушения;

2. нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административных правонарушений (административные правонарушения в сфере налогообложения);

3. преступления, связанные с нарушением законодательства о налогах и сборах (налоговые преступления);

4. существенным признаком ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах относятся также и процессуальная форма ее реализации, т.е. это реализация ответственности. Это означает, что привлечение к ответственности осуществляется в строгом соответствии процедурам, предусмотренным законодательством.

С учетом всего выше указанного ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах можно определить как обязанность лица, нарушающего законодательство о налогах и сборах претерпеть лишения личного, имущественного или организационно-физического характера в результате применения к нему государством соответствующих санкций в лице налоговых, таможенных и органов МВД.

В зависимости от того, какое нарушение законодательства о налогах и сборах лежит в основании анализируемой ответственности она может рассматриваться как разновидность налоговой, административной или уголовной ответственности. Лица, виновные в совершении налоговых правонарушений привлекаются к налоговой ответственности.

В свою очередь **налоговая ответственность включает в себя:**

**1.** ответственность за совершение собственно налоговых правонарушений в соответствии с НК РФ;

2. ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах в связи с перемещением товаров через таможенную территорию РФ.

В данном случае, привлечение к ответственности ведется в порядке, установленном не налоговым, а таможенным законодательством.

Административная ответственность применяется в отношении лиц, виновных в совершении нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административных правонарушений.

Порядок привлечения к ответственности регулируется кодексом РФ «Об административных правонарушениях».

Уголовная ответственность наступает в тех случаях, когда совершенное лицом нарушение законодательства о налогах и сборах характеризуется повышенной общественной опасностью и подпадает под признаки налогового преступления.

***2. Принципы налоговой ответственности.***

**К принципам** налоговой ответственности относятся следующие:

**1.** **Законность** - никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения, иначе как по основаниям и в порядке, предусмотренном НК РФ.

**2.** **Однократность** привлечения к налоговой ответственности, т.е. никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

**3.** **Принцип соотношения налоговой ответственности с другими видами ответственности,** т.е. привлечение организации или физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает указанные физические лица или должностные лица организации, при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ.-

**4.** **Принцип разграничения налоговой санкции и налоговой обязанности,**

т.е. привлечение налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанностей уплатить соответствующие суммы налога и пеней.

**5.** **Принцип презумпции невиновности,** лицо считается не виновным в совершении налогового правонарушения пока его виновность не будет доказана в предусмотренном Федеральным законом порядке и установлено вступившим в законную силу решением Суда. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершенном возлагается на налоговые органы.

Все неустранимые сомнения виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица. Данный институт налогового права принято именовать **презумпцией невиновности налогоплательщика.**

Примерно такие же принципы действуют в уголовном праве и в административном праве, при привлечении виновных лиц к ответственности за совершение налоговых преступлений, а также за совершение административных правонарушений в сфере налогообложения соответственно.

***3. Обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налоговых правонарушений.***

К ответственности за совершение налогового правонарушения лицо не может быть привлечено, при наличии хотя бы одного из следующих **обстоятельств;**

1. отсутствие события налогового правонарушения.

2. отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения.

3. совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16 летнего возраста.

4. истечение срока давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Согласно ст. 113 НК лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения, либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено данное правонарушение, истекло 3 года.

Не применяется налоговая ответственность также и при наличии обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налоговых правонарушений. Такими обстоятельствами признаются:

1. Совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения вследствие стихийных бедствий или др. чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств. Указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикации в СМИ, а также иными способами не нуждающимися в специальных средствах доказывания.

2. Совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения налогоплательщиком физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния. Данные обстоятельства доказываются представлением в налоговый договор документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение.

3. Выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам законодательства о налогах и сборах, данных налоговым органом или их должностными лицами, либо др. уполномоченным государственным органом в пределах их компетенции.

Указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующих документов этих органов, которые по смыслу и содержанию относятся к налоговым периодам, в котором совершено налоговое правонарушение вне зависимости от даты издания этих документов.

Административное законодательство также предусматривает некоторые обстоятельства, исключающие привлечение к ответственности. Однако из этих обстоятельств реальным является только **невменяемость.**

**Не подлежит административной ответственности лицо**, которое во время совершения противоправного действия или бездействия находилось в состоянии невменяемости, т.е. не могло отдавать себе отчет в своих действиях или руководить ими вследствие хронической, душевной болезни, временного расстройства душевной деятельности, слабоумия или иного болезненного состояния.

Аналогичное обстоятельство предусмотрено также ст. 21 Уголовного кодекса, т.е. невменяемости к **уголовной ответственности** не подлежит т.ж. лицо, которое добровольно и окончательно отказалось от доведения преступления до конца. Кроме того, согласно ст. 40 и 42 Уголовного кодекса не является преступлением и, следовательно, не наказуемо причинение вреда охраняемым законом фискальным интересам государства. В результате такого принуждения лицо не могло руководить своими действиями, либо во исполнение приказов или распоряжений. В данном случае уголовная ответственность за причинение такого вреда несет лицо, отдавшее незаконный приказ или распоряжение.

***4. Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налоговых правонарушений.***

К числу **обстоятельств, смягчающих ответственность** за совершение налогового правонарушения относятся:

1. Совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств.

2. Совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения, либо в силу материальной, служебной или иной зависимости.

3. Иные обстоятельства, которые судом могут быть признаны смягчающими ответственность.

При наличии, хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не менее, чем в 2 раза по сравнению с размером, установленным по законодательству.

Обстоятельством, **отягчающим ответственность** за совершение налогового правонарушения признается повторное совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение. Лицо, с которого взыскана налоговая санкция считается подвергнутым этой санкции в течение 12 мес. с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции.

При наличии отягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа удваивается.

Действующее законодательство предусматривает также ряд оснований освобождения от ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Согласно ст. 81 НК при обнаружении налогоплательщика в поданной им декларации, не отражения или не полноты отражения сведений, а также ошибок приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые изменения и дополнения в налоговую декларацию.

**Налогоплательщик освобождается от ответственности** в том случае, когда им было сделано заявление об обнаружении указанных фактов до момента, когда он узнал об обнаружении налоговым органом указанных нарушений, либо о назначении ВНП.

В случае, когда это делается после истечения срока подачи налога, налогоплательщик освобождается от ответственности только в том случае, когда указанное заявление было подано до того момента, когда он узнал о назначении ВНП. Дополнительным условием освобождения от ответственности является уплата недостающей суммы налога и соответствующих пеней.

Освобождение от наказания также может быть санкционировано государством, путем объявления налоговой амнистии. Впервые налоговая амнистия была объявлена Указом президента РФ от 27.10.93 г. «О проведении налоговой амнистии» 1993 г.

Условием освобождения налогоплательщика от санкций объявилось добровольное указание налогоплательщика о своих задолженностях перед государством до 30 ноября 1993 г. Те субъекты, которые не воспользовались данной возможностью, наказывались штрафом в 3-х кратном размере.

В соответствии с Уголовным кодексом от уголовной ответственности может быть освобождено лицо, совершившее налоговое преступление впервые. В частности, лицо, впервые совершившее налоговые преступления освобождаются от уголовной ответственности, если оно способствовало раскрытию преступления, и полностью возместило причиненный ущерб.

В отношении основания о совершении преступления впервые, необходимо отметить, что впервые совершенным преступление считается и в том случае, если заранее совершенное преступление лицом было освобождено от уголовной ответственности в установленном порядке, либо судимость за него была погашена или снята.

***Налоговый контроль***

*Налоговый контроль* — это установленная нормативными актами совокупность приемов и способов по обеспечению соблюдения налогового законодательства и налогового производства. Налоговый контроль включает: наблюдение за подконтрольными объектами; прогнозирование, планирование, учет и анализ тенденций в налоговой сфере; принятие мер по предотвращению и пресечению налоговых нарушений; выявление винов­ных и привлечение их к ответственности.

Налоговый контроль осуществляется как государственными органами, так и аудиторскими фирмами, бухгалтерскими и финансовыми службами предприятий. Статьей 82 НК определены *формы проведения государственного налогового контроля.* Одним из способов, обеспечивающих осуществление государственно­го налогового контроля, является *учет налогоплательщиков.*

Порядок и условия проведения такого учета определены ст. 83-86 НК.  
 Налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а так­же по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению. Заявление о по­становке на учет организация или физическое лицо, осуществляющее  
предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, подают в налоговый орган в течение 10 дней после своей государственной регистрации. Налоговый орган обязан осуществить постановку налого­плательщика на учет в течение 5 дней со дня подачи им всех необходимых документов.

Каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов, а также всей территории РФ *идентификационный номер налогоплательщика (ИНН).* Каждый налогоплательщик обязан ука­зывать свой ИНН во всех документах и отчетах, представляемых в нало­говый орган.

С начала 2000 г. введен *налоговый контроль за расходами физического лица.* Целью такого контроля является установление соответствия крупных расходов физического лица его доходам. Однако в связи с тем, что механизм налогового контроля оказался неэффективным и фактически не действовал, он официально был отменен с начала 2004 г. Согласно законодательству (ст. 87 НК) налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в форме *налоговой проверки,* которой могут быть охвачены только 3 календарных года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора и налогового агента непосредственно предшествовавшие году проведения проверки. Вместе с темлицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения истекли 3 года(ст. 113 НК).

Порядок и сроки проведения *камеральной налоговой проверки* регулируются ст. 88 НК. Проверка не предусматривает выхода сотрудников налоговых инспекций непосредственно на предприятия. Она осуществляется непосредственно в налоговом органе в день поступления налогов сборов или в последующие периоды.

Порядок и сроки проведения *выездной налоговой проверки* регулируются ст. 89 НК. Такая проверка предприятия осуществляется не чаще одного раза в год в соответствии с планами работы инспекции и квартальными графиками проверок, составляемыми по тому или иному участку работы. Проверяется деятельность предприятия от даты предыдущей докумен­тальной проверки по настоящее время. Выездная налоговая проверка мо­жет проводиться и за более длительные периоды, но не более трех лет, непосредственно предшествующих дате проверки.

**Защита прав налогоплательщиков**

Возможны два способа защиты прав: административный, судебный. В первом случае для разрешения возникших разногласий налогоплательщик может обращаться в *налоговые органы;* во втором — в *судебные органы* в соответствии с правилами о подведомственности.

*Порядок административной защиты прав налогоплательщика* регулируется ст. 138-141 НК. Он предусматривает подачу жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу этого органа. Жалоба в письменной форме подается в течение трех месяцев со дня когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав. До принятия решения по жалобе ее можно отозвать на основании письменного заявления (ст. 139 НК).

Срок рассмотрения жалобы — не более одного месяца со дня ее получения, По итогам рассмотрения жалобы выносится решение по существу налоговыми органами в течение месяца, которое должно быть доведено до заявителя в письменной форме в течение трех дней со дня принятия решения (ст. 140 НК).

*Преимущества* административной защиты обусловлены:

• относительной простотой процедуры обращения;

• быстрым рассмотрением жалобы;

• отсутствием пошлины;

• возможностью уяснить точку зрения налогового органа на конкретную проблему. *Основной недостаток* заключается в том, что вышестоящий налоговый орган предпочитает защищать свои внутренние интересы, а не налогоплательщика.

Установленный законом административный порядок рассмотрения жалоб оставляет налогоплательщику право обжаловать акты ненормативного характера, действия и бездействие налоговых органов и их должностных лиц в судебном порядке (п. 1 ст. 138 НК). Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд, а также не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия (ст. 141 НК).

*Судебная защита прав налогоплательщика.* Согласно ст. 142 НК все жалобы (исковые заявления), поданные в суд на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, рассматриваются и разъясняются в порядке, установленном: гражданским процессуальным законодательством; арбитражным процессуальным законодательством; иными федеральными законами. Споры юридических лиц и граждан-предпринимателей подведомственны *арбитражным судам,* а споры физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, — *судам общей юрисдикции.* Подсудность определяет разграничение компетенции между указанными судами по рассмотрению налоговых споров.

Споры по решениям о взыскании недоимок по налогам и штрафным санкциям рассматриваются в арбитражном суде субъекта Федерации, а с учетом *правила территориальной подсудности* — в арбитражном суде по местонахождению налогового органа.

Налогоплательщик может обратиться в арбитражный суд и предъявить следующие виды исков:

1) о признании недействительными актов (в том числе нормативных) налоговых органов, а также действий или бездействия их должностных лиц;

2) о возврате денежных средств, списанных налоговыми органами в бесспорном порядке с нарушением требований того или иного нормативного акта; о признании не подлежащими исполнению инкассовых поручений, по которым взыскание средств производится в бесспорном порядке; о возмещении причиненных убытков.

При обращении в арбитражный суд налогоплательщик вправе просить суд о признании актов налоговых органов недействительными. В этом е налоговая инспекция не будет иметь оснований совершить в бесспорном порядке списание денежных средств после появления их на раешном счете налогоплательщика.

Наиболее экономически выгодным и простым для налогоплательщиков является исковое требование о признании недействительными ненормативных актов государственных налоговых органов, не соответствую закону и иным правовым документам и нарушающих интересы налогоплательщиков. Предметом обжалования по данному иску является правило, решение налогового органа о взыскании недоимки, пеней штрафов, принятое по результатам налоговой проверки. Кроме того, статус ненормативного акта могут иметь и иные документы, подписанные руководителем налогового органа или его заместителем.

Акт налогового органа, в отношении которого ведется спор в арбитражном суде, должен отвечать следующим условиям:

• затрагивать или нарушать субъективные права юридического лица или гражданина-предпринимателя;

• иметь подпись руководителя (его заместителя) налоговой инспекции

• быть составленным в письменной форме.

Основаниями для обжалования акта налогового органа могут быть как отсутствие в действиях налогоплательщика налоговых нарушений, так и отсутствие тех составов или обстоятельств, с которыми законодательство связывает применение санкций.

**Иски о признании незаконными действий (бездействия) должностных лиц налогового органа** не связаны с решением вопроса по существу, поскольку результатом удовлетворения иска может быть лишь *констатация факта* незаконности действий (бездействия) и *понуждение* налогового органа к их прекращению. Ответчиком по данным искам является налоговый орган, а не виновное должностное лицо.

**В иске о возврате из бюджета уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов** налогоплательщик может указать в качестве ответчиков как *территориальный налоговый орган,* постольку ст. 78-79 НК предусмотрен возврат этих сумм именно налоговым органом, также *финансовый орган,* в компетенции которого находится возврат бюджетных средств.

**Иски о признании поручения не подлежащим исполнению** направлены на предотвращение необоснованного списания средств со счета налогоплательщика. Подобная форма защиты удобна, но предотвратить списание средств со счета по обжалуемому инкассовому поручению удается всегда, поскольку банк обязан исполнить поручение не позднее следующего операционного дня. В случае списания средств со счета в бюджет истец может изменить предмет иска и заявить требование о возврате незаконно взысканных в бюджет сумм. Причинение налогоплательщику материального ущерба незаконными действиями налоговых органов влечет обязанность возместить ему причиненные этими нарушениями как *прямые убытки,* так и *убытки в виде упущенной выгоды.* Требование о возмещении убытков должно подтверждаться надлежащими доказательствами; оно может заявляться наряду с другими требованиями в защиту нарушенного права. В этом случае налогоплательщик должен обосновать:

- *незаконность* действия налогового органа, повлекшего его убытки;

- *факт возникновения* убытков в виде реального ущерба или упущенной выгоды:

- *размер убытков* и тот факт, что налогоплательщик сделал все от него зависящее, чтобы минимизировать потери;

- *причинно-следственную связь* между незаконными действиями нало­говых органов и убытками налогоплательщика.

Соответственно ст. 35 ПК убытки, причиненные налогоплательщикам, возмещаются за счет федерального бюджета, а в соответствующих случаях- за счет средств внебюджетных фондов.

*Преимущества* судебной защиты налогоплательщика проявляются в следующем:

- четкая определенность всех стадий судопроизводства процессуаль­ным законодательством;

- возможность по некоторым видам исков запретить налоговому органу списывать недоимку и пени до решения вопроса по существу;

- возможность получения исполнительного листа и принудительного

исполнения его решения;

- относительная объективность рассмотрения спора.

Высшей судебной инстанцией является Конституционный Суд РФ.

***Предъявление иска о признании недействительным нормативного акта налогового органа.***

Налогоплательщик вправе обжаловать в суд нормативные акты налоговых органов, если считает, что они налагают на него дополнительные, не предусмотренные законодательством обязанности и выходят за рамки компетенции принявшего их органа.

До вступления в силу части первой НК РФ дела о признании недействительными подзаконных актов рассматривались исключительно судами общей юрисдикции. Так, инструкции Госналогслужбы России неоднократно были предметом обжалования в Верховном Суде Российской Федерации.

Статья 138 Н К РФ устанавливает, что нормативные акты налоговых органов обжалуются организациями и предпринимателями в арбитражном суде. Поэтому нормативные акты налоговых органов обжалуют в суды общей юрисдикции только граждане, не являющиеся предпринимателями.

*Предъявление иска о признании незаконными действий (бездействия) должностных лиц налогового органа.*

Согласно ст. 137 НК РФ налогоплательщик вправе обжаловать в суд не только *акты* налоговых органов, но и *действия (бездействие)* их должностных лиц, которые, по мнению налогоплательщика, нарушают его права. Данная категория исков позволяет налогоплательщику защищать свое право, даже если нарушение этого права происходит вне связи с каким-либо актом налогового органа, — нормативным, ненормативным, имеющим форму решения или иного документа и т.д. Типичный пример: налогоплательщик заявляет в налоговую инспекцию о налоге, излишне уплаченном в бюджет, просит вернуть ему соответствующую сумму, но никакого ответа от налогового органа не получает. В этом случае налицо незаконное бездействие должностного лица, в компетенции которого находятся рассмотрение заявления налогоплательщика и принятие по нему решения, и такое бездействие может быть обжаловано в суд.

В решении по делу об оспаривании действий (бездействия) налогового органа указывается на признание оспариваемых действий (без­действия) незаконными и налоговый орган обязан совершить определенные действия, принять решения или иным образом устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя в установленный судом срок (ст. 201 АПК РФ).

Ответчиком по искам о признании незаконными действий (бездействия) является не виновное должностное лицо, а налоговый орган, поскольку его работники, уполномоченные совершать те или иные действия, совершают их от имени налогового органа, а не от своего собственного.

Отдельные арбитражные суды, следуя буквальному прочтению ст. 137—138 НК РФ, трактовали эти нормы как позволяющие обжаловать незаконные действия (бездействие) лишь *должностных лиц* налогового органа. Однако Высший Арбитражный Суд разъяснил, что «ответчиком по такому спору истец вправе указать как конкретное должностное лицо налогового органа, так и сам налоговый орган». Производится только после зачета указанной суммы в счет погашения недоимки (задолженности). Заявление о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы. Возврат в данном случае производится за счет средств бюджета (внебюджетного фонда), в который произошла переплата, в течение одного месяца со дня подачи налогоплательщиком соответствующего заявления. При нарушении указанного срока на сумму излишне уплаченного налога, не возвращенную в установленный срок, начисляются проценты за каждый день нарушения срока возврата. При этом процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования Банка России, действовавшей на день нарушения срока возврата. В случае если уплата налога производилась в иностранной валюте, то проценты, установленные настоящим пунктом, начисляются на сумму излишне уплаченного налога, пересчитанную по курсу Банка России на день, когда произошла излишняя уплата налога. Зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога производится в рублях. Если уплата налога производилась в иностранной валюте, то суммы излишне уплаченного налога принимаются к зачету или подлежат возврату в рублях по курсу Банка России на день, когда произошла излишняя уплата налога.

В отношении зачета или возврата излишне уплаченных сумм пеней применяется аналогичный порядок.